# فلسفة المحاسبة عن الضريبة علي الدخل

# The Philosophy Of Income Tax Accouuting


تأليف

أستاذ دكتور

أمين السيد أحمد لطفي

دكتوراه الفلسفة في المحاسبة

أستاذ المحاسبة والمراجعة والضرائب

زميل جمعية المحاسبين والمراجعين المصرية

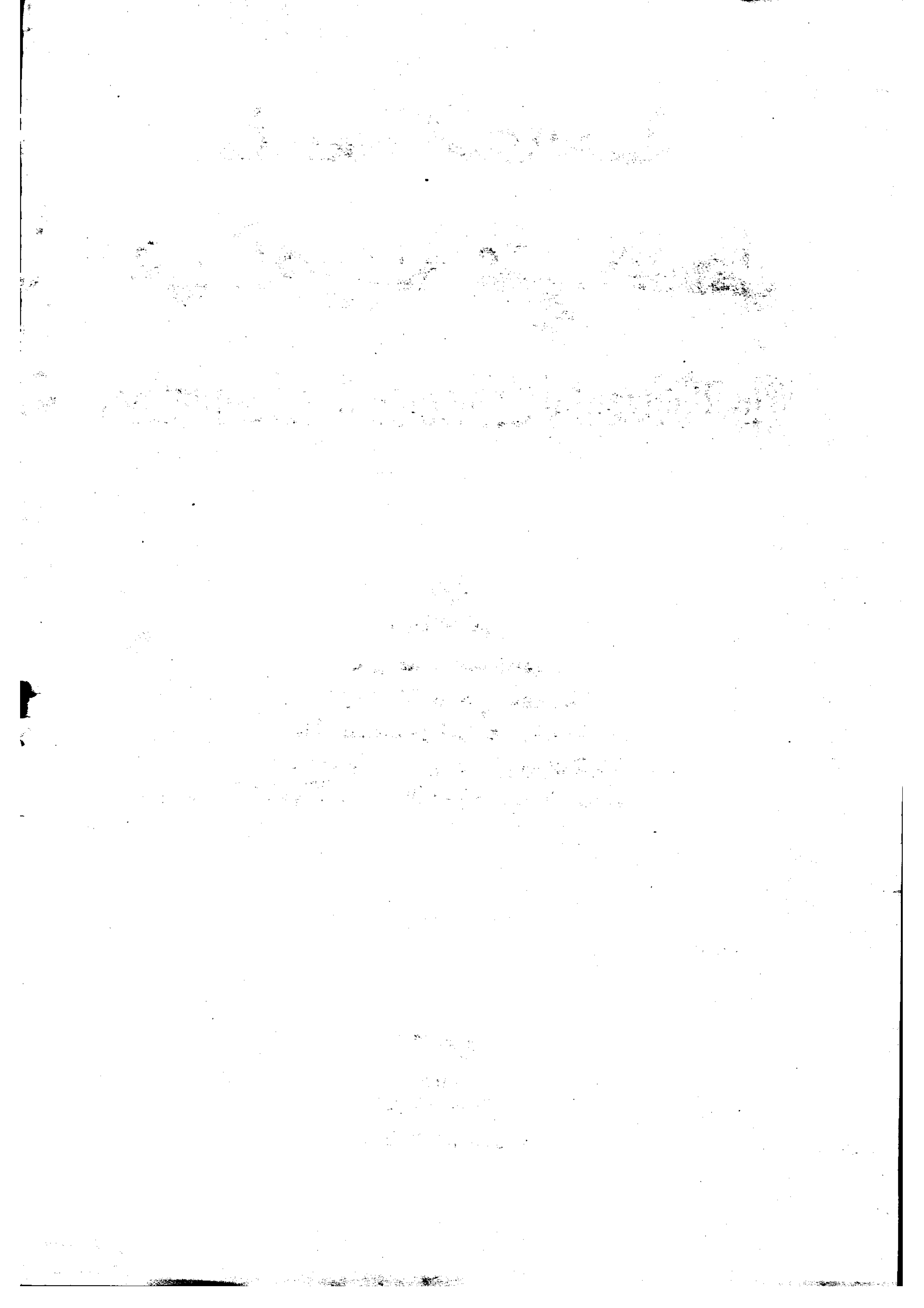
وكيل الكلية للدراسات العليا والبحوث



القاهرة

2007

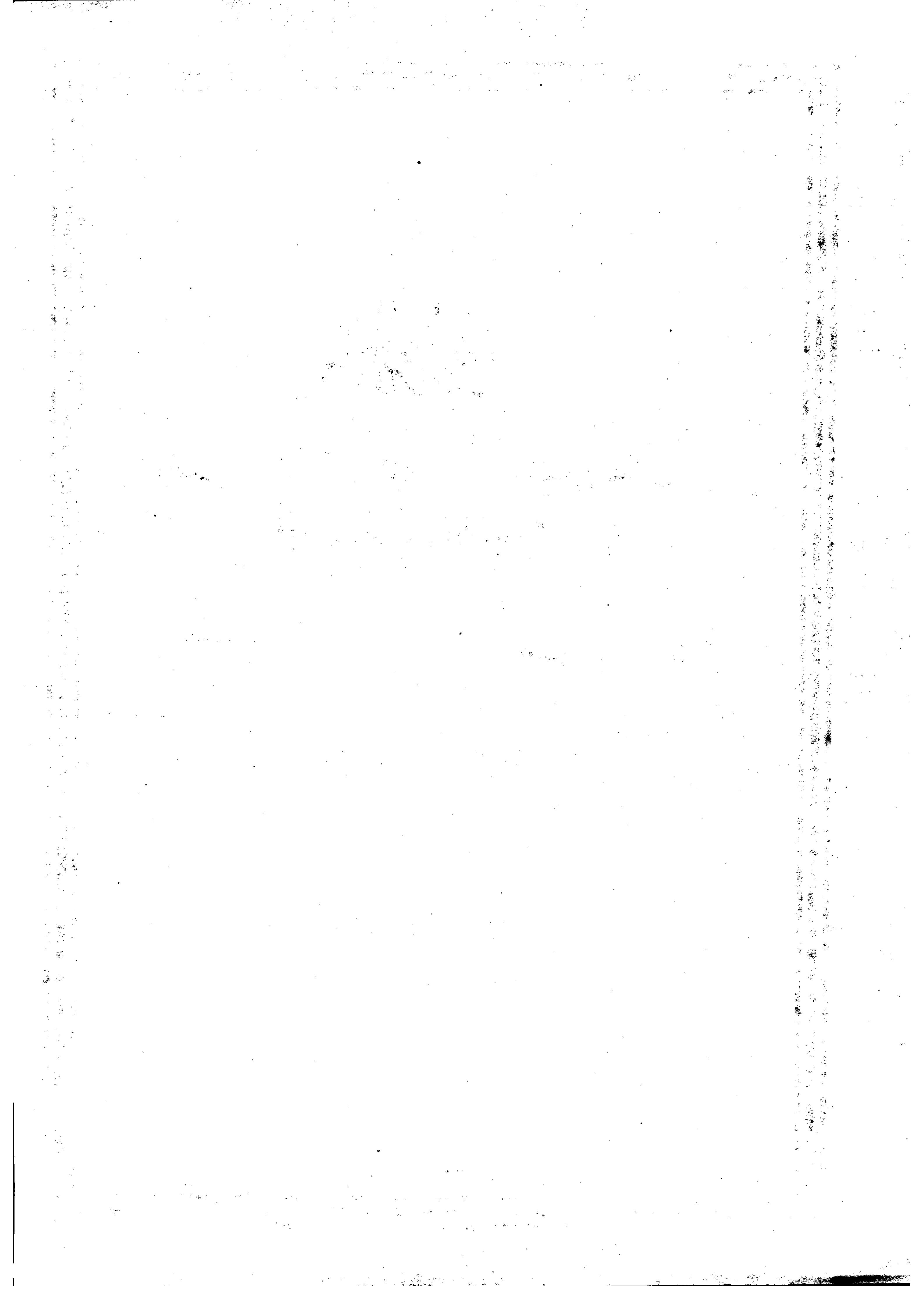
الدار الجامعية للنشر



بسم الله الرحمن الرحيم

" فأما الزبد فيذهب جفاء ، وأما ما ينفع الناس
فهو يمكث فى الأرض "

(صدق الله العظيم)



« إذا كنت ممن ينذرون حياتهم للحقيقة ، فلا بد أن تقول أنه ليس ثمة حقيقة لا تستحق البحث »

(ديفيد لاينجر)

مابال هذا الزمان

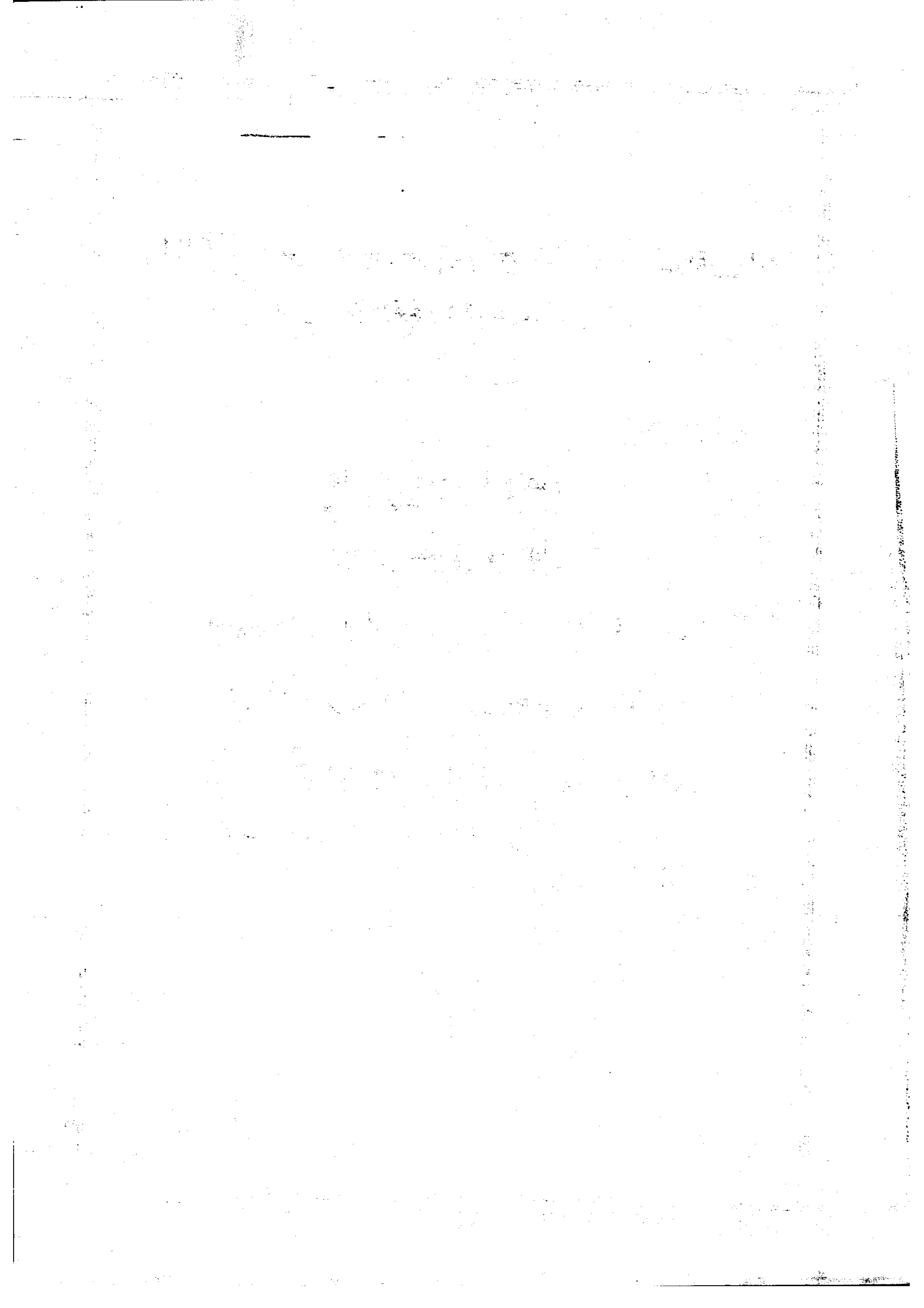
يضن علينا برجال

ينبهون الناس ويرفعون الإلتباس

ويفكرون بحزم ويعملون بعزم

ولاينفكون حتى ينالو ما يقصدون

(عبد الرحمن الكواكبي)



## مقدمة

يهدف ذلك الكتاب الى دراسة وتحليل وتقييم فلسفة المحاسبة على قانون الضرائب على الدخل . بغرض الانتهاء الى رؤية متكاملة متعمقة عن الاليات المقترحة لتطوير وتحسين ذلك القانون . وقد روعى ان يكون اسلوب تناول هذا الكتاب متميزاً وفريداً من ناحية الوضوح والعمق والدقة وعدم التعقيد والبعد عن الشكلية والتقليد من جهة ، ومن جهة اخرى فقد ارتكز الكتاب على مزج العلم والفكر النظرى الفلسفى بالتطبيق العملى والمهنى ، وبصفة عامة يتميز ذلك الكتاب بالسمات التالية :

- استعراض النصوص التشريعية للقانون واللائحة التنفيذية سواء باللغة العربية او اللغة الانجليزية .
- شرح وتحليل وتقييم نصوص القانون واللائحة والكتب الدورية والتعليمات والقرارات الوزارية ودعم ذلك بتفسيرات وتوجيهات للتطوير والتحسين .
- ابراز التطبيقات المحاسبية العملية للضريبة على دخول الاشخاص الطبيعيين اوالاعتبارية ايا كانت مصدرها وفى مختلف مراحلها .
- تقديم رؤية للمؤلف عن فلسفة ذلك القانون ولائحته بهدف التطوير والتحسين واضفاء قيمة مضافة هامة للفكر الضريبى والتطبيق المحاسبى له .

كما ان الكتاب قد تضمن عديد من التدريبات العملية سواء a) عن طريق طرح اسئلة للمراجعة بهدف اكساب القارئ القدرة على قراءه وتحليل النصوص القانونية وشرحها بطريقة مباشرة ، او b) عن طريق تقديم التعليق على صحة تساؤلات معينة بهدف اكساب القارئ القدرة على فهم وتفسير النصوص القانونية وتوفير التعليق الملائم بطريقة غير مباشرة ، بالاضافة الى c) تقديم أمثلة

تساؤلات معينة بهدف اكساب القارئ القدرة على فهم وتفسير النصوص القانونية وتوفير التعليق الملائم بطريقة غير مباشرة ، بالاضافة الى تقديم أمثلة وتمارين عملية تهدف الى اكساب القارئ القدرة والمعرفة بالتطبيقات المحاسبية للمشاكل العملية التطبيقية للضريبة على دخل للاشخاص الطبيعيين والاعتبارية .

وفى سبيل تحقيق تلك الاهداف تم تقسيم هذا الكتاب وتخطيطه بحيث يتضمن سبع اجزاء رئيسية هى :

**الجزء الاول** : اطار نظام الضريبة على الدخل .

**الجزء الثانى** : الضريبة على دخل الاشخاص الطبيعيين .

**الجزء الثالث** : الضريبة على ارباح الاشخاص الاعتبارية .

**الجزء الرابع** : الضرائب المستقطعة من المنبع والخصم والتحصيل والدفعات المقدمة تحت حساب الضريبة .

**الجزء الخامس** : التزامات الممولين وغيرهم .

**الجزء السادس** : العقوبات واحكام ختامية .

**الجزء السابع** : رؤية المؤلف فى قانون الضريبة على الدخل .

وختاماً يأمل المؤلف ان يكون قد وفقه الله فى اخراج هذا الكتاب فى افضل صورة ممكنة ، وان يكون قد اسهم بجهد واضح فى اثراء المكتبة العربية فى مجال فلسفة المحاسبة عن ضريبة الدخل ، وان يكون قد شارك فعلياً فى توفير اساس علمى وتفسير تطبيقى واضح فى هذا المجال .

**اساله الله العلى القدير ان يتم فضله وان يفتح باب رحمته وعلمه النافع انه نعم المولى ونعم النصير .**

**المؤلف**
**الأستاذ الدكتور**
**أمين السيد أحمد لطفى**
أستاذ المحاسبة والمراجعة والضرائب

**القاهرة**
**2007**

# الجزء الأول

## أطار نظام الضريبة على الدخل

## The Framework of Income Tax System

1/1 مفهوم الضريبة وقواعد فرضها وتصنيفاتها .

2/1 تطور قانون الضريبة على الدخل .

3/1 متطلبات التقرير عن الضريبة على الدخل .

4/1 مواد أصدار القانون وقرار اللائحه التنفيذية .

5/1 اطار مكونات قانون الضريبة على الدخل ولائحته التنفيذية .

6/1 الأحكام العامة لقانون الضريبة على الدخل ولائحته التنفيذية .

7/1 تطبيقات محاسبية لاطار نظام الضريبة على الدخل .

## 1/1 مفهوم الضريبة وقواعد فرضها وتصنيفاتها

## Concept , Rules, and Classifications of Taxation

أن مفهوم النظام الضريبي يتسم بأنه أكثر شمولا من مجـرد مجموعـة القواعـد القانونية والفنية التي تمكن من الاستقطاع الضريبي في مراحلة المتتالية من التشريع إلى الربط إلى التحصيل ، حيث ينبغي النظر إليه من منظور واسع علي أساس أنه يتضمن كافة العناصر الإيدلوجية والاقتصادية والفنية التي يؤدي تراكبها معـا وتفاعلهـا مـع بعضها البعض إلى كيان ضريبي معين ، ومن هنا يصبح النظام الـضريبي صـياغة وترجمة عملية للسياسة الضريبية في المجتمع من أجل تحقيق أهدافها الخاصة بتحقيـق حصلة ضريبية ملائمة لتمويل النفقات العامة للدولـة بالإضـافة إلـى رفـع الكفـاءة الاقتصادية في استغلال الموارد الاقتصادية المتاحـة والأسـراع بمعـدلات التنميـة الاقتصادية وتحقيق العدالة في توزيع الدخل القومي بين أفراد المجتمع .

فالنظام الضريبي يهدف إلي تحقيق عديد من الاهداف هى ذاتها أهداف الـسياسية الضريبية ، ومجموعة من الصور الفنية المتكاملة للضريبة بالإضافة إلـى مجموعـة التشريعات الضريبية وما يصاحبها من لوائح تنفيذية وتعليمات تفسيرية وتنفيذية والتـي تمثل في مجموعها آليات محددة يعمل من خلالها النظام الضريبي وأجهزتـه المختلفـة وتتفاعل وتتداخل مع الممولين الخاضعين للضريبة[1] .

### 1/1/1 مفهوم الضريبة The Concept of Tax

باستقراء تعريف الضريبة في كتابات الضرائب المالية العامة يتـضح أنهـا تتضمن عدة عناصر أو خصائص أساسية هي :-

---

(1) يتمثل القانون الضريبي في التشريع الذي يحكم نظام الضرائب في بلد معين اعتبار من اليوم التـالي لتـاريخ نشره أو من اليوم الذي يحدد لسريان أحكامه وذلك بعد الموافقة عليه من السلطة التـشريعية وإصـدار رئـيس الجمهورية له ، وهو يضم كافة القواعد الموضوعية والإجراءات التي تحكم فرض الضرائب وتحديد الألتزامـات ودفع الضريبة وحل منازعاتها، ويرتبط القانون الضريبي بشكل وثيق بالقانون المالى حيث أن حصيلة الضرائب تكون الإيرادات العامة للدولة والتي تشكل ميزانية الدولة ، كما أن تحديد الضرائب وتعديلها أو تغيير اسعارها أو الاعفاء منها يرتبط بالميزانية أيضا .

1- تمثل الضريبة واجب أو التزام أو فرض جبري عن طريق الدولة على الأشخاص والأفراد المكونين للمجتمع .

2- تمثل الضريبة مال نقدي واجب السداد - حيث لا يجوز سدادها في شكل عيني .

3- يتم دفع الضريبة بدون مقابل مباشر أو نفع خاص من دافعها وإنما مساهمة منه في التكاليف والنفقات العامة للدولة .

4- يتم فرض الضريبة وفقا لتشريعات قانونية مقرره -حيث لا تفرض الضريبة إلا بنص القانون - وكذلك لا تعدل إلا بالقانون .

5- تستخدم الضريبة لتمكين الدولة من تحقيق أهدافها ووظائفها على النحو التالى[1] :

- **وظيفة مالية** - حيث تعتبر الضريبة أهم الأدوات التي تمكن الدولة من الحصول على مواردها المالية اللازمة لتمويل الانفاق العام .

- **وظيفة اقتصادية** - حيث تعتبر الضريبة أحد الوسائل التي تساعد الدولة على الوفاء بسياساتها وتحقيق التنمية الاقتصادية المستهدفة ، وتشجيع الأدخار وجذب الاستثمار ، وحماية المشروعات المحلية ، وتقليل حدة التضخم وعلاج الانكماش والقضاء على البطالة .

- **وظيفة سياسية** - حيث تعد الضريبة أحد السبل التي تستعين بها السلطة السياسية لأداء مهامها على سبيل المثال صياغة وإعداد الاستراتيجية الأساسية الشاملة للدولة ودراسة الآثار المتوقعة لفرض الضرائب قبل إصدارها من السلطة التشريعية .

- **وظيفة اجتماعية** - حيث تعد الضريبة من أهم الآليات التي تستخدمها الدولة لتحقيق التكافل الاجتماعي والتضامن بين أفراد المجتمع ، الأمر الذي من شأنه تحقيق الاستقرار والتوازن وتعزيز العدالة الاجتماعية وتقليل التفاوت بين دخول وثروات أفراد المجتمع .

---

[1] د.أمين السيد أحمد لطفى ، ضرائب الدخل بين التشريع الضريبى والتطبيق المحاسبى ، مكتبة شادى ، القاهرة 1991 ، ص 6-12 .

ولبيان أهمية الضريبة فى مجال تحقيق الاهداف الرئيسية للدولة ، يتعين الاشارة الى المؤشرات الرئيسية فى مشروع الموازنة العامة للدولة للسنة المالية 2006 /2007 على النحو التالى .

وقد قدرت الايرادات العامة فى مشروع الموازنة العامة للسنة المالية 2007/2006 بنحو 163906.30 مليون جنيه ، مقابل 130151.80مليون جنيه فى موازنة السنة المالية 2006/2005 ، بزيادة قدرها 33754.50 مليون جنيه ، بنسبة زيادة 25.9% ، ومقابل 151915.20مليون جنيه متوقع فى عام 2006/2005 بزيادة قدرها 11991.1 مليون جنيه بمعدل زيادة 7.9% .

والايرادات العامة فى مشروع الموازنة المعروض وقدرها 163906.30 مليون جنيه انما تغطى نسبة 75.4% من المصروفات العامة اللازمة للتشغيل وقدرها 217274.80 مليون جنيه ، ومن ثم تظل هناك فجوة بين جانبى الايرادات العامة والمصروفات العامة تصل الى 53368.50 مليون جنيه تمثل العجز النقدى فى مشروع الموازنة العامة للدولة وهو ماتصل نسبته الى 8.0% من الناتج المحلى الاجمالى .

والايرادات العامة المشار اليها انما تتكون اساسا من الابواب الثلاث (الضرائب ، المنح ، الايرادات الاخرى) .

وتتمثل الضرائب فى كافة ماتحصلهالدولة من ايرادات ضريبية حددتها القوانين والتشريعات الملزمة بهذه الضرائب سواء أكانت ضرائب عامة او ضرائب مبيعات او ضرائب رسوم جمركية او غيرها .

وقد بلغت تقديرات هذه الضرائب فى مشروع الموازنة العامة للسنة المالية 2007/2006 نحو 105644.7 مليون جنيه ، مقابل 81607.20 مليون جنيه فى موازنة السنة المالية 2006/2005 بزيادة قدرها 24037.50 مليون جنيه بنسبة زيادة 29.5% .

**موازنة الخزانة العامة**
**الصـورة الاجماليـة**
**للموازنة العامة للدولة**

(بالمليون جنيه)

| البيـان | مشروع موازنة السنة المالية 2007/2006 | موازنة السنة المالية 2006/2005 |
|---|---|---|
| • المصروفات : | | |
| – الاجور وتعويضات العاملين | 51430.5 | 45842.70 |
| – شراء السلع والخدمات | 15476.70 | 13143.10 |
| – الفوائد | 50747.60 | 42605.00 |
| – الدعم والمنح والمزايا الاجتماعية | 58444.50 | 50546.10 |
| – المصروفات الاخرى | 20935.50 | 18285.00 |
| – شراء الاصول غير المالية (الاستثمارات) | 20240.00 | 17395.40 |
| جملة المصروفات | 217274.80 | 187817.30 |
| • الايرادات : | | |
| – الضرائب | 105644.70 | 81607.20 |
| – المنح | 3481.60 | 2861.10 |
| – الايرادات الاخرى | 54780.00 | 45683.50 |
| جملة الايرادات | 163906.3 | 130151.80 |
| العجز النقدى | 53368.50 | 57665.50 |
| صافى حيازة الاصول | 8869.80 | 1734.90 |
| العجز الكلى | 62238.30 | 59400.40 |
| مصادر التمويل | | |
| A) الاقتراض : | – | – |
| جملة الاقتراض | 96895.70 | 76948.80 |
| B) صافى حصيلة الخصخصة | 3000.00 | 3000.00 |
| جملة (B+A) | 99895.70 | 79948.80 |
| –يستبعد سداد القروض المحلية والاجنبية | 37657.40 | 20548.40 |
| صافى مصادر التمويل | 62238.30 | 59400.40 |

ويوضح الجدول التالى تطورات حصيلة الضرائب خلال السنوات الخمس السابقة على مشروع الموازنة المعروض مقارنة بتقديراتها عن تلك السنوات :

(بالمليون جنيه)

| السنوات المالية | تقديرى | فعلى |
|---|---|---|
| 2002/2001 | 65642.10 | 50801.30 |
| 2003/2002 | 68876.10 | 55707.40 |
| 2004/2003 | 74363.40 | 67147.40 |
| 2005/2004 | 79842.40 | 75759.20 |
| 2006/2005 | 81607.20 | 94376.90 (متوقع) |
| 2007/2006 | 105644.70 | — |

وبصفة عامة فإن تقديرات الايرادات الضريبية فى مشروع الموازنة العامة للسنة المالية 2007/2006 تشمل على الاتى :

(بالمليون جنيه)

| البيان | 2007/2006 | 2006/2005 | | 2005/2004 |
|---|---|---|---|---|
| | مشروع الموازنة | موازنة | متوقع | فعلى |
| - الضرائب العامة على الدخول والارباح وضرائب الدمغة | 61458.00 | 40859.5 | 52626.3 | 36992.80 |
| - الضرائب على المبيعات | 29028.50 | 25500.0 | 26352.0 | 24727.40 |
| - الضرائب والرسوم الجمركية | 9601.00 | 8990.10 | 8701.0 | 7664.70 |
| - باقى الايرادات الضريبية | 5557.20 | 6257.60 | 6697.6 | 6374.30 |
| **الاجمالى** | 105644.7 | 81607.2 | 94376.9 | 75759.20 |

**الضرائب على الدخول والارباح والدمغة**

تشكل الضرائب العامة على الدخول والارباح وضريبة الدمغة العنصر الاساسى فى الايرادات الضريبية ، اذ ان تقديراتها فى مشروع الموازنة تبلغ 61458.00 مليون جنيه ويعنى ذلك انها تمثل 58.2% من الايرادات الضريبية ، ومن ثم فقد بات من الاهمية بمكان توزيع هذه الضرائب العامة على مكوناتها الرئيسية على النحو التالى :

(بالمليون جنيه)

| البيان | 2007/2006 | 2006/2005 | | 2005/2004 |
|---|---|---|---|---|
| | مشروع الموازنة | موازنة | متوقع | فعلى |
| - ضرائب البترول | 26813.0 | 12544.0 | 20944.0 | 4029.6 |
| - ضرائب قناة السويس | 8825.0 | 7479.40 | 8000.0 | 7342.80 |
| - ضرائب البنك المركزى | 4318.10 | 4420.50 | 4420.2 | 4068.5 |
| - ضريبة ارباح الشركات الاخرى | 7000.7 | 5300.0 | 6895.0 | 9588.4 |
| - ضرائب النشاط التجارى والصناعى | 4179.0 | 3000.0 | 3429.0 | 3523.2 |
| - ضرائب المرتبات وما فى حكمها | 4674.40 | 3665.6 | 4000.4 | 3991.4 |
| - ضرائب الدمغة | 5161.50 | 4200.0 | 4400.0 | 3812.0 |
| - ضرائب المهن غير التجارية | 175.00 | 50.0 | 150.0 | 138.9 |
| - ضريبة التضامن الاجتماعى | 174 | 150.0 | 145.3 | 125.5 |
| -الضريبة العامة على الدخل | 28.70 | 35.0 | 25.0 | 23.0 |
| - ضريبة الثروة العقارية | 6.2 | 5.0 | 5.0 | 5.1 |
| - باقى الضرائب | 102.4 | 10.0 | 212.4 | 344.4 |
| الاجمالى | 61458.00 | 40859.5 | 52626.3 | 36992.8 |

ويتضح أن الضرائب العامة والمقدرة بـ 61458.0 مليون جنيه فى مشروع الموازنة العامة للسنة المالية 2007/2006 تسهم بنحو 58.2% من الايرادات الضريبية ، كما انها تغطى ايضا نسبة 28.3% من اجمالى المصروفات العامة البالغة نحو 217274.8 مليون جنيه .

**الضرائب على المبيعات**

بلغت تقديرات الضرائب على المبيعات فى مشروع الموازنة العامة للسنة المالية 2007/2006 نحو 29028.5 مليون جنيه مقابل 25500.0 مليون جنيه فى موازنة السنة 2006/2005 ، اى بزيادة قدرها 3528.5 مليون جنيه بنسبة زيادة 13.8% ، غير انه وبقياس تقديرات مشروع الموازنة بالمقارنة بالمتوقع تحصيله فى السنة المالية 2006/2005 والمتوقع ان يصل الى 26352.0 مليون جنيه فان الزيادة تصبح 2676.5 مليون جنيه اى بنسبة زيادة 10.2% .

ويوضح البيان التالى تقديرات الضرائب على المبيعات موزعة على انواعها المختلفة :

(بالمليون جنيه)

| البيان | 2007/2006 | 2006/2005 | | 2005/2004 |
|---|---|---|---|---|
| | مشروع الموازنة | موازنة | متوقع | فعلى |
| - ضريبة المبيعات على السلع المحلية | 6489.90 | 5700.0 | 6200.0 | 5256.9 |
| - ضريبة المبيعات على السلع المستوردة | 10418.0 | 9000.0 | 9111.0 | 8547.6 |
| - ضريبة المبيعات على سلع الجدول رقم (1) | 6114.2 | 5800.0 | 5334.0 | 6002.4 |
| - ضريبة المبيعات على الخدمات | 6006.4 | 5000.0 | 5707.0 | 4920.5 |
| الاجمالى | 29028.5 | 25500.0 | 26352.0 | 24727.4 |

وتمثل الضريبة على المبيعات المقدرة بمبلغ 29028.5 مليون جنيه نسبة 17.7% من اجمالى الايرادات المقدرة بمبلغ 163906.3 مليون جنيه ، كما تمثل نسبة 27.5% من اجمالى الايرادات الضريبية البالغة 105644.7 جنيه ، كما انها تسهم فى تغطية نسبة 13.4 من اجمالى المصروفات البالغة 217274.8 مليون جنيه .

ويوضح البيان التالى تقديرات الضرائب والرسوم الجمركية فى مشروع الموازنة مقارنة بتقديرات وتوقعات السنة المالية 2006/2005 والفعلى فى السنة المالية 2005/2004 :

(بالمليون جنيه)

| البيان | 2007/2006 | 2006/2005 | | 2005/2004 |
|---|---|---|---|---|
| | مشروع الموازنة | موازنة | متوقع | فعلى |
| الضرائب القيمية : | | | | |
| • الضرائب الجمركية القيمية | 9098.2 | 8550.1 | 8251.0 | 7285.9 |
| • ضريبة الوارد على الدخان | 400 | 360 | 390.0 | 378.8 |
| جملة | 9498.2 | 8910.1 | 8641.0 | 7664.7 |
| - اخرى | 102.8 | 80 | 60.0 | 0.0 |
| الاجمالى | 9601.0 | 8990.1 | 8701.0 | 7664.7 |

## الايرادات الضريبية الاخرى .

وتقدر الايرادات الضريبية الاخرى فى مشروع الموازنة العامة للسنة المالية 2007/2006 بنحو 557.2 مليون جنيه وذلك مقابل 6257.6مليون جنيه فى الموازنة السنة المالية 2006/2005 ، اى بخفض قدره 700.4 مليون جنيه بنسبة 11.2% .

وتتمثل الايرادات الضريبية الاخرى مايلى :

(بالمليون جنيه)

| البيان | 2007/2006 | 2006/2005 | | 2005/2004 |
|---|---|---|---|---|
| | مشروع الموازنة | موازنة | متوقع | فعلى |
| •رسوم تنمية الموارد | 1260.6 | 1063.1 | 1780.2 | 1711.1 |
| • الموارد الضريبية للمحليات | 683.7 | 1945.3 | 1433.7 | 1247.6 |
| •رسوم العبور (سوميد) | 292.0 | 289.8 | 289.8 | 0.0 |
| • اتاوة قناة السويس | 1160.0 | 1033.0 | 1120.0 | 1067.5 |
| •رسوم الموانى والمنائر | 639.1 | 435.7 | 510.0 | 569.9 |
| •رسوم الاجراءات القنصلية | 660.0 | 601.7 | 612.0 | 561.2 |
| •رسوم نقل الملكية | 350.0 | 347.0 | 348.4 | 312.4 |
| • ايرادات ضريبية اخرى | 511.8 | 542.0 | 603.5 | 904.6 |
| الاجمالى | 5557.2 | 6257.6 | 6697.6 | 6374.3 |

## المنح

بلغت تقديرات المنح فى مشروع الموازنة العامة للسنة المالية 2007/2006 نحو 3481.6 مليون جنيه موزعة بين منح جارية واخرى استثمارية ، وذلك مقابل 2861.1 مليون جنيه فى موازنة السنة المالية 2006/2005 بزيادة قدرها 620.5 مليون جنيه ، بنسبة زيادة قدرها 21.7% . ويوضح البيان التالى تقديرات هذه المنح فى مشروع الموازنة العامة مقارنة بتقديرات السنة المالية 2006/2005 وتوقعاتها وفعليات السنة المالية السابقة على النحو التالى :

(بالمليون جنيه)

| البيان | 2007/2006 | 2006/2005 | | 2005/2004 |
|---|---|---|---|---|
| | مشروع الموازنة | موازنة | متوقع | فعلى |
| - المنح الجارية | 1724.8 | 1680.5 | 1620.6 | 966.0 |
| -المنح الاستثمارية والرأسمالية | 1756.8 | 1180.6 | 1740.5 | 1887.2 |
| الاجمالى | 3481.6 | 2861.1 | 3361.1 | 2853.2 |

**الايرادات الاخرى**

بلغت تقديرات الايرادات الاخرى (بخلاف الايـرادات الـضريبية والمـنح) فـى مشروع الموازنة العامة للدولة للسنة المالية 2007/2006 نحو 54780.0مليون جنيـه وذلك مقارنة بـ 45683.5 مليون جنيه فى موازنـة الـسنة الماليـة 2006/2005 ، بزيادة قدرها 9096.5 مليون جنيه ، بمعدل زيادة 19.9% غير ان الايرادات المتوقعة فى السنة المالية 2006/2005 تصل الى 54177.2 مليون جنيه (بمراعاه الزيادة فـى فائض البترول الناجم عن زيادة الدعم المتوقع للمواد البترولية) ومن ثم تكون الزيادة فى الايرادات الضريبية الاخرى فى مشروع الموازنة مبلغ 102.8 مليون جنيه .

والايرادات الاخرى البالغة 54780.0 مليون جنيه انما تشكل نسبة هامة من حجم الايرادات العامة فى مشروع الموازنة العامة البالغة 163906.3 مليون جنيه فهى تمثل نسبة 33.4% من هذه الايرادات ، كما انها تغطى نسبة 25.2% مـن اجمالى المصروفات العامة البالغة 217274.9 مليون جنيه . والايـــــرادات الاخرى تتركزأساسا فى حقوق الخزانة العامة فـى فـوائض وارباـح الهيئـات والشركات المملوكة للدولة ، حيث بلغت تقـديرات هـذه الفـوائض و الاربـاح 35535.1 مليون جنيه مقابل 27736.3 مليون جنيه . وتتركز هذه الموارد اساسا فى الفوائض من هيئتى البترول وقناة السويس فضلا عن الفائض المقدر من البنك المركزى . كما تتضمن الايرادات الاخرى ايضا المقابل المنتظر عن الرخـصة

الثالثة للمحمول وايرادات الخدمات المؤداه والمـوارد الذاتيـة المتاحـة لتمويـل الاستثمارات فضلا عن موارد الصناديق والحسابات الخاصة .

### 2/1/1 قواعد فرض الضريبة Taxation Rules

يعتبر آدم سميث **Adam Smith** هو أول من وضع مبادئ وقواعـد لفـرض الضريبة في كتابة ثروة الأمم عام 1776 ، وهي تتمثل في أربعة قواعـد هـي العدالة **Equity** ، والاقتـصاد **Economy** ، والملائمـة **Relevancy** ، واليقـين **Certainty** ، وقد تم تطوير تلك القواعد بل وأخذت عدة مسميات مختلفة حـسب وجهة النظر الفلسفية لكل قاعدة ، كما أضيف إليها بعض القواعد بشكل لاحق :

**1) العدالة Equity or Fairness**

ويقصد بها أن يقوم كل الأشخاص أو الأفراد بالمساهمة في التكـاليف والأعبـاء العامة للدولة حسب مقدرتهم التكليفية أو قدرتهم على الـدفع **Ability to Pay** وهنـاك نوعين من العدالة هما :

– العدالة الرأسية **Vertical Equity** ويقصد بها معاملة الأشخاص المختلفين في الظروف معاملة مختلفة .

– العدالة الأفقية **Horizontal Equity** ويقـصد بهـا معاملـة الأشـخاص المتشابهين في الظروف معاملة متماثلة .

ولتحقيق قاعدة العدالة يتطلب الأمر الأخذ بالآتي :

**A– السعر التصاعدي في مواجهة السعر النسبي :**

حيث أن فرض الضريبة بسعر تصاعدي يؤدي إلى تطبيق الضريبة علـى نحـو أكثر عدالة لأنه يتمشي مع حقيقة المركز الاقتصادي للممول ، بالإضافة إلى مـسايرته لفكره تناقص المنفعة الحدية للدخل ، حيث تفرض الضريبة على صاحب الدخل الأكثر بسعر أعلى من الذي تفرض به على صاحب الدخل الأقل ، علي النقيض من الضريبة

النسبية والتي تتسم بأنها تحقق المساواة الحسابية بين الأفراد إلا أنهـا لا تـؤدي إلـى المساواه الفعلية أو العدالة الحقيقية بين الممولين حيث تفرض بسعر موحد عليهم .

**B– عمومية الضريبة :**

حيث يتم فرض الضريبة على كافة الأشخاص سواء أكانوا مقيمين أو غير مقيمين تطبيقا لفلسفة أو مفهوم التبعية الاقتصادية .

**C– شخصية الضريبة :**

حيث يتعين أخذ الظروف الشخصية المحيطة بالأشخاص الطبيعيين كأعفاء الحد الأدني أو الإعفاءات المقررة للأعباء العائلية .

**2) الاقتصاد Economy**

يقصد تلك القاعدة فعالية التكلفة Cost Effective ، بمعني زيادة حصيلة الضريبة عن تكلفة تحصيلها ، ولا شك أن هناك مراحل متعددة لتحصيل الضريبة (حصر الممولين وتلقي الإقرارات وفحصها) ، ويترتب على ذلك نفقات كبيرة ، ويتعين عموما أن تكون نفقات التحصيل أو الجبايةأقل من حصيلة الضرائب بقدر الأمكان .

**3) الملائمة Relevancy or Convenience**

يجب أن تكون الضرائب المفروضة على الممولين ملائمة عن طرق مراعاة ظروفهم وأحوالهم مما يجعل عملية دفع الضريبة سهلة ومقبولة ، بعبارة أخرى يجب أن يتم تنظيم الضريبة على نحو يتلائم مع ظروف الممول الشخصية خاصة فيما يتعلق بموعد التحصيل وطريقته وإجراءاته . والمطالبة بدفع الضرائب في الوقت المناسب دون زيادة أعباء المكلفين .

**4) اليقين أو الوضوح Certainty**

ويقصد بذلك أن تكون القوانين واللوائح والتعليمات واضحه وثابته ولا تتغير بشكل يؤدي إلى صعوبة متابعة تلك التغيرات وتقدير آثارها .

كما يجب أن تكون مراحل تحصيل الضريبة محـــددة علـــى ســـبيل اليقـــين لاغموض فيها ، وأن تكون معلومة للممول سواء من حيث ماهيتها أوطريقة تحديد وعائها وميعاد وكيفية سدادها ، وأن تكون كافة الأحكام القانونيـــة المتعلقـــة بهـــا واضحه لا لبس فيها بحيث يفهمها الممولون بلا مشقة ، كما تتيح دفـــاعهم عـــن حقوقهم ضد أي تعسف من جانب الإدارة الضريبية .

وقد أضيفت عديد من القواعد الأخرى لعل أهمها :

(1) الاستقرار Stability

بمعني ضرورة أن تساهم الضريبة في تحقيق الاستقرار الاقتصادي ، كمـــا يجب ألا يدخل على نظام الضرائب من التعديلات ألا ما هو ضروري وحتمـــي ، حيث قد يستلزم تحقيق الأهداف الاجتماعية والسياسية والاقتصادية إجـــراء بعض التغيير ، ومن هنا يتعين الموازنة بين ثبات القوانين ووضوحها مـــن جهة ، وبين ما تسعي الضرائب لتحقيقه من أهداف أخرى .

(2) الإنتاجية Productivity

حيث يتعين أن يصل النظام الضريبي لأكبر قدر ممكـــن مـــن الطاقـــة الضريبية Tax Capacity للمجتمع مع مراعاة الأ يؤدي ذلك إلى اســـتجابات وردود أفعال قد تحدث ضرر بالاستثمار أو الادخار أو المجتمع .

(3) المرونه Flexibility

حيث يتعين أن تتحرك الضريبة مع التغيرات في حجم الدخل القومي ، ولعل ذلك المفهوم يؤكد على ما يجب أن تكون عليه الحصيلة الضريبية حتى يتم الوصول إلى العبء الضريبي المعقول ومتابعة الحصيلة بمـــا يجـــب أن تكون مع فحص أسباب التغير ، من هنا يمكن القول بأن هناك ضرورة لتكيف النظام الضريبي مع التغيرات في الظروف الاقتصادية .

## 3/1/1 أنواع وتصنيفات الضرائب

**The Types and Classification of Taxes**

يواجه المشرع عدة خيارات فيما يتعلق بتصنيفات وأنواع نظم الضرائب التي يمكن فرضها والهدف والآثار المتوقع الحصول عليها والى غير ذلك من العوامل ذات الصلة ، وقد جري العرف على تقسيم الضرائب وتصنيفها إلى ضرائب مباشرة Direct Tax ، وضرائب غير مباشرة Indirect Tax وفيما يلي تفرقة بينهما وأمثلة على كل منها :

### الضرائب المباشرة Direct Tax

وهي تلك الضرائب التي يتحملها الممول مباشرة ولا يستطيع نقل عبئها إلى شخص أخر ، حيث يتعين تحميل ضريبة الدخل على الأشخاص الطبيعيين او الاعتبارية مباشرة دون استطاعتهم نقل عبئها لغيرهم ، وكأمثلة على ذلك الضريبة على المرتبات وما في حكمها ، والضريبة على إيرادات المهن غير التجارية ، والضريبة على إيرادات الثروة العقارية ، بالإضافة إلي الضريبة على أرباح الأشخاص الاعتبارية (شركات أشخاص أو أموال) .

ولعل أبرز مزايا تلك الضرائب في اعتمادها علي مفهوم المقدرة التكليفية للممول ، كما أن حصيلتها ثابتة نسبيا لتوقع ثبات الوعاء الذي تفرض عليه ، وسهولة التحصيل وملائمتها للممولين لإمكانية حجز الضريبة من المنبع من تلك الضرائب ، بالإضافة إلى تحقيقها للعدالة وذلك لمراعاتها للنواحي الشخصية ومن ثم يمكن تقرير إعفاءات معينة علي سبيل المثال مراعاتها الأعباء الشخصية حسب ظروف الممولين .

ورغما عن ذلك فقد تكون لتلك الضرائب عدة عيوب أهمها أنها تتطلب إدارة تنفيذية على قدر كبير من الكفاءة والفعالية لمنع التهرب الضريبي ، كما أنها تستلزم وجود فترة زمنية بين تاريخ فرض الضريبة على المادة الخاضعة

لها وبين تاريخ تحصيل الضريبة المستحقة حتى يمكن تحديدها بدقة مما يؤثر على مدي تدفق الموارد المالية للخزانة ، بالإضافة إلى تعقد وطول الإجراءات الخاصة بحصر وربط وتحصيل الاعباء الضريبية .

**الضرائب غير المباشرة Indirect Tax**

وهي تلك الضرائب التي يمكن للمكلف نقل عبئها إلى شخص آخر ، وكأمثلة على ذلك ضريبة الجمارك **Tariffs** ، وضريبة الدمغة **Stamp Tax** ، وضريبة المبيعات **Sale Tax** ، حيث ستكون ضمن التكاليف عند تحديد أسعار المنتجات أو الخدمات ، ومن ثم فإن داقع تلك الضريبة يمكن نقل عبئها إلى المستهلك .

وتتميز تلك الضريبة في أنها لا تتطلب إجراءات معقده ومطولة للفحص والربط، وإنما يتم تحصيلها مباشرة عند بيع السلعة أو استيرادها أو تصديرها فهي سهلة التحصيل نسبيا ، كما أن الممول لا يشعر بعبئها نسبيا لأنها تدخل ضمن الاسعار التي يقوم بدفعها لشراء السلع أو الخدمات المختلفة ، كما تتميز تلك الضريبة أيضا بوفره غلة حصيلتها وتزداد أهميتها كمورد ومصدر لخزانة الدولة .

إلا أن تلك الضريبة لا تتسم بمراعاتها الظروف الشخصية للممولين لأنها لا تنظر إلية أو إلى دخله بل تفرض على كل ما ينفقه وبالتالي يمكن أن تخل بقاعدة العدالة ، كما يؤدي زيادة تلك الضريبة إلى أحداث ظلم بين بصفة خاصة على الممولين ذو المقدرة التكليفية الضعيفة (محدودي الدخل) ، كما أن فرض تلك الضريبة قد يؤدي إلى أرباك أو إعاقة وتغيير النشاط الاقتصادي نتيجة لأحداثها أثار تضخمية وإنخفاض الطلب وبالتالي هبوط دخل الوحدة الأقتصادية .

ورغما عن أهمية ذلك التصنيف إلا أن هناك جدال وخلاف كبير حول معيار الفصل بينما ويمكن ابراز ذلك علي النحو التالي(1) :

1- قد يتم الاستناد إلى التفرقة بينهما على أساس المعيار الإداري، حيث تعتبر الضريبة مباشرة إذا تم تحصيلها وفقا لكشوف أسمية (ورد أسمي) توضع أسماء المكلفين بالضريبة ، وطبيعة المادة الخاضعة للضريبة ، ومقدار ومواعيد سدادها ، وهي بذلك تنصب على مكلف محدد تخاطبه باسمه ، بينما تعتبر الضريبة غير مباشرة عند عدم توافق مثل تلك الكشوف ، إلا أن ذلك المعيار لا يسلم من النقد حيث يتوقف تحديد نوع الضريبة على طريقة التحصيل وهي وسيلة تنظيمية وإدارية بحته , وهي بذلك تفتقد للأساس العلمي ، كما أن ذلك المعيار لا يتعلق بطبيعة الضريبة بل بالإجراءات التي يحددها المشرع ، فالضريبة على إيرادات المرتبات وما في حكمها أو الضريبة على إيرادات السندات والودائع والديون تصبح غير مباشرة لأنها تحصل من المنبع دون أن يتطلب الأمر إصدار ورد بأسماء المكلفين ، كذلك فإن بعض الضرائب على السلع وهي غير مباشرة تحصل عن طريق أصدار مطالبة باسم منتجها فتصبح وفقا لذلك المعيار مباشرة، فذلك المعيار معيب لأنه يؤدي إلى تغيير نوع وصفة الضريبة كلما تغيرت طريقة التحصيل لأي سبب .

**2- معيار راجعية الضريبة أو معيار تحمل عبء الضريبة Tax Incident**

حيث يستند معيار التفرقة على مدى استقرار الضريبة على المكلف بها أو انتقال عبئها إلى شخص أخر غيره يتحملها بصفة نهائية ، فتكون الضريبة مباشرة إذا تحمل عبئها الشخص الذي دفعها إلى خزانة الدولة دون أن يستطيع نقل عبئها إلى شخص أخر ، في حين تعد الضريبة غير مباشرة إذا استطاع دافعها أن ينقل عبئها إلى شخص أخر ، ويتعرض ذلك المعيار للانتقاد لأن نقل عبء الضريبة

---

(1) د. أمين السيد أحمد لطفى ، الجوانب التشريعية والممارسات المحاسبية للضرائب على ارباح منشآت الاعمال ، الجزئين الاول والثانى ، دار النهضة العربية ، القاهرة ، 1992 ، ص2-3 .

يتسم بالتعقيد لخضوعه للعديد من العوامل والمتغيرات الاقتصادية منها خصائص طبيعة السلعة الخاضعة للضريبة ، ودرجة المنافسة ، ومعامل مرونة الطلب والعرض , وسلوك دالة تكاليف السلعة أو الخدمة ، فالضريبة يمكن نقل عبئها إذا توافرت ظروف معينة , ولا يجوز تغيير نوع الضريبة من مباشرة إلى غير مباشرة أو العكس كلما تغيرت الظروف المحددة لنقل عبئها الضريبي .

وعلى ذلك فإن البعض يرى صعوبة الاعتماد على معيار واحد للتفرقة العملية بين الضرائب المباشرة أو غير المباشرة ، وبناء علي ذلك تجري الأدبيات المعاصرة في علم الضرائب على تجنب استخدام مصطلحي مباشرة وغير مباشرة لانها تؤدى الى غموض المصطلحات [1] وتطبيقا على ذلك استخدمت دول منظمة التعاون الاقتصادي والتنمية تطبيقا للضرائب تجمعها ست مجموعات رئيسية هي : 1) الضرائب على الدخل والأرباح والمكاسب الرأسمالية ، 2) مساهمات الضمان الاجتماعي ، 3) ضرائب القوي العاملة ، 4) الضرائب على الملكية ، 5) الضرائب على السلع والخدمات، 6) ضرائب أخرى، كما استخدم صندوق النقد الدولي تبويبا للهياكل الضريبية يقسم الضرائب إلى سبعة مجموعات هي : (1) الضرائب على الدخل والأرباح والمكاسب الرأسمالية ، (2) ضرائب اشتراكات التأمينات الاجتماعية ، (3) ضرائب المرتبات والأجور والقوي العاملة ، (4) ضرائب الملكية ، (5) ضرائب على السلع والخدمات المحلية (ضرائب المبيعات ورسوم الإنتاج ، وأرباح الاحتكارات) ، (6) ضرائب على التجارة الدولية والمعاملات ورسوم الاستيراد والرسوم الجمركية ورسوم التصدير [2]، (7) ضرائب أخرى (ضرائب رأسمالية ، ضرائب الدمغة ....).

---

[1] د. عبد العزيز على السوداني ، البناء الضريبي – مدخل تحليل النظم ، الدار الجامعية للطباعة والنشر والتوزيع ، الاسكندرية ، 1996 ، ص27_31.

[2] لمزيد من التفصيل يراجع :

- IMF,Manual For Government Financial Statistics, Washington,D.C-IMP(1986) , PP.114-n7.

## 2/1 تطور قانون الضريبة على الدخل

**The Evolution of Income –Tax in Egypt**

اعتماداً على التقسيم التقليدي للضرائب تطور هيكل التشريع الضريبي المصري في مصر علي أساس نظامي الضرائب المباشرة وغير المباشرة علي النحو التالي :-

A- الهيكل التشريعي للضرائب المباشرة **Direct Tax System** ويمكن تصنيف تلك الضرائب المباشرة إلي :-

(1) ضرائب على الدخل (ضرائب على دخول الأشخاص الطبيعيين ، ضرائب على دخول الأشخاص الاعتبارية) .

(2) ضرائب على رأس المال (ضريبة الأيلوله ، ضريبة علي الأراضي الفضاء) [1] .

B) الهيكل التشريعي للضرائب غيرالمباشرة **Indirect Tax System** في مصر ويمكن تقسيم تلك الضرائب إلي:-

1- ضرائب جمركية .

2- ضريبة على الاستهلاك (ثم المبيعات) [2] .

3- ضريبة الدمغة .

4- ضريبة الشهر والتوثيق.

5- الضريبة على الاستهلاك الترفي .

---

[1] تم إصدار ضريبة التركات بموجب القانون 159 لسنة 1952 ورسم الأيلوله بموجب القانون 142 لسنة 44 وقد تم إلغاء هذين القانونيين بموجب القانون رقم 288 لسنة 89 بإصدار قانون ضريبة الأيلوله ، وكذلك فقد تم إلغاء ذلك القانون الأخير بموجب القانون 227 لسنة 96 لمزيد من التفصيل يراجع :- د. أمين السيد أحمد لطفي ، ضريبة الأيلوله ، دار النهضة العربية القاهرة 1990.

[2] تناول القانون رقم (11)لسنة 1991 الاحكام المنظمة للضريبة العامة على المبيعات لمزيد من التفاصيل يراجع :
د.أمين السيد أحمد لطفى ، المحاسبة عن ضريبة المبيعات بين النظرية والتطبيق ، دار النهضة العربية ، القاهرة ، 1993.

ويعتمد هيكل الإيردات السيادية في مصر بشكل كبيـر علـي الـضرائب غيـر المباشرة والتي بلغ نصيبها النسبي 55% بينما بلغ نصيب الـضرائب المباشـرة 38% والرسوم والأتاوات نحو 7% للإيرادات التي تتحصل من الضرائب المباشرة [1].

يوضح الجدول التالي تحليل مقارن للحصيلة الفعلية للـضرائب خـلال سـنتى 2002-2003 ، 2003-2004 .

| | الضرائب المباشرة | الضرائب غير المباشرة |
|---|---|---|
| جملة الضرائب | 28.4 مليار<br>تفرض علي الدخول والأرباح | 36.3 مليار<br>تفرض علي المعاملات والإنفاق |
| العام الختامي 2004/2003 | علي دخول الأشخاص الطبيعيين 7.1 مليار<br>علي أرباح شركات الأموال 18.1 مليار<br>علي إيرادات رؤوس الموال المنقولة 3.2 مليار | ضرائب وإيرادات جمركية 11.9 مليار<br>ضرائب مبيعات[2] 21 مليار<br>ضرائب أخري 3.4 مليار |
| العام الختامي 2002/2003 | 22 مليار | 31.8 مليار |
| معدل النمو | 29.3% | 14.3% |

وقد مرت النظم الضريبية عموما سواء في البلدان المتقدمة أو النامية أو الأخـذه في النمو عند فرض الضريبة المباشرة علـى الـدخل **Income – Based Direct Tax** بعدة مراحل حيث يتم اتباع (1) مدخل الضريبة النوعية على الدخول حسب مـصادرها المختلفة **Scheduler Income Tax** ، أو(2) نظام الضرائب النوعية المختلطـة علـى

---

[1] يتم توزيع حصيلة الضريبة على ارباح شركات الاموال على النحو التالى :
4.8 مليار من هيئة البترول .
6.5 مليار من هيئة قناة السويس .
0.3 من البنك المركزى .
6.5 شركات الاموال الاخرى .

[2] بلغت الحصيلة الفعلية من ضرائب المبيعات 21 مليار عام 2004/2003 مقابل 18.3 مليار فى ختامى السنة المالية 2003/2002 بمعدل نمو قدره 14.8%

الدخل Mixed Income Tax ، أو (3) نظام الضريبة الموحـدة Unitary or Global Income Tax ، وتأسيسا على ذلك فقد مر النظام الضريبي المصري بتلـك المراحـل جميعا عند فرض الضرائب علي الدخل على النحو التالي[1] :-

**1 – المرحلة الأولي – نظام الضرائب النوعية Scheduler Income Tax System**

أخذ النظام الضريبي المصري بنظام الضرائب النوعية على الدخل بموجـب القانون رقم 14 لسنة 1939 بفرض ضريبة على إيرادات رؤوس الأموال المنقولة وعلى الأرباح التجارية والصناعية وعلى نتاج العمل من أجور ومرتبات وكـذلك من أرباح للمهن غير التجارية ، وذلك إلى جانب ضريبة الأطيان الزراعية التـي فرضت بموجب القانون رقم 113 لسنة 1939 ، وأيضا الضريبة على العقـارات المبينة التي فرضت بموجب القانون رقم 56 لعام 1954[2] .

وعموما فقد أخذ المشرع الضريبي المصري بنظام الضرائب النوعية خـلال الفترة من عام 1939 حتى عام 1949 ، حيث يتم التمييز بين الإيرادات المختلفة تبعا لمصدرها ، فتفرض ضريبة مستقلة على كل فرع من فروع الدخل ، وكـل نوع من أنواع تلك الضرائب مستقل عن الأخر من ناحية تحديـد الأشـخاص أو الأموال الخاضعة للضريبة ، ومن ناحية السعر أو الإعفاء من الضريبة وأحكـام تحديد وعائها وإجراءات ربطها وتحصيلها ، وتبعا لذلك يكون هناك ضريبة على

---

[1] د. أمين السيد أحمد لطفي ، الفحص الضريبي والمنازعات الضريبية في محاسبة وربط الضريبة الموحـدة . دار النهضة العربية ، القاهرة ، 1995 ، ص7،3 .

[2] على أثر عقد معاهدة 1936 بين مصر وانجلترا وإلغاء نظام الامتيازات في 8 مايو 1937 تكونت لجنة لدراسـة النظـام الضريبي لمقترح تطبيقه في مصر في 28 نوفمبر 1937 ، وقررت أنه من الملائم الأخذ بنظام الضرائب النوعيـة كمنظـور طبيعي لتطبيق النظم الضريبية ، وبناء على ذلك وافق البرلمان المصري على أصدار قانون الضريبة علـى إيـرادات رؤوس الأموال المنقولة والضريبة على الأرباح التجارية والصناعية والضريبة على كسب العمل برقم (14) لعـام 1939. منـشور بالجريدة الرسمية العدد رقم (10) الصادرة بتاريخ 26 يناير 1939 .

ويعد القانون رقم 14 لسنة 39 أول التشريعات الضريبية التي صدرت في مصر بفرض ضرائب على الدخل حيث تضمنت أحكام معاملة الدخل من حيث سعر الضريبة والإعفاءات الضريبية وفقا لمصدرة فيما يعرف بنظـام الضرائب النوعية .

الدخل الناتج من العمل أو رأس المال والعمل معا ، أي بموجب هذا النظـــام يـــتم تقسيم دخل الممول أو دافع الضرائب إلى عدة أنواع تبعا لمصدر الدخل ذاتـــه – دخل العمل ، ودخل استثمار رأس المال ، وأرباح منشآت الأعمال ، حيث تفرض ضريبة خاصة مستقلة ذات سعر خاص على كل مصدر من تلك المصادر[1] .

**2– المرحلة الثانية – نظام الضرائب النوعية المتوج بضريبة تكميلية**
**Mixed Income Tax System**

ويعرف ذلك بنظام الضرائب المختلطة ، وهو عبارة عن مجموعة مـــن الضرائب النوعية على الدخل متوجه بضريبة عامة مكملة أو ضريبة عامـــة على الدخل **A Set of Scheduler Taxes Capped by a Complementary Global Tax** ، وقد أخذ المشروع الضريبي بذلك النظام منذ يناير سنة 1949 حتى سنة 1993 .

وبمقتضي ذلك النظام يتم الجمع بين الضرائب النوعية علـــى الـــدخول حسب مصادرها المختلفة بالإضافة إلى ضريبة أخرى مكملة تفـــرض علـــى مجموع الدخول التي يحصل عليها الممول من مختلف المصادر التي ســـبق وأن خضعت لتلك الضرائب النوعية ، ويمكن القول بأن ذلك النظام قد تضمن عدة مراحل زمنية على النحو التالي :–

A) ففي هذه المرحلة صدر القانون 99 لسنة 1949 الذي تـــوج نظـــام الضرائب النوعية المفروضة بالقانون رقم 14 لسنة 39 بضريبة تكميلية هي الضريبة العامة على الدخل ، والتي تفرض على مجموع الدخول التي يحصل

---

(1) - Zodrow. G.R. and C.E. Mclure. Implementing Direct Consumption Taxes In Developing Countries, World Bank, Country Economics Department, Working Paper No. 131. Washington, 1988.
- Bird Richard. And Oliver Oldman, Taxation In Developing Countries. Fourth Edition, The Johns Hopkins University Press, London, 1990.

عليها الممول من مختلف المصادر والتي خضعت للضرائب النوعية ، وتعتبر مرحلة التطور التي فرضت فيها الضريبة العامة على الدخل الخطوة الأولى في طريق التمهيد للأخذ بنظام الضريبة الموحدة ، حيث أشارت المذكرة الإيضاحية التي قدمت لمشروع هذه الضريبة أنه من بين أهدافه تجميع أحكام ضرائب الدخل والقوانين المتعلقة بها في قانون واحد كخطوة مرحلية في طريق الأخذ بنظام الضريبة الموحدة .

B) إصدار قانون العدالة الضريبية رقم 46 لسنة 1978 خلال تلك المرحلة والذي أبقى على نظام الضرائب النوعية التي تتوجها الضريبة العامة على الدخل ، إلا أنه ألزم الممول الذي تتعدد مصادر إيراداته ويخضع لأكثر من ضريبة نوعية بأن يقدم إقرارا واحدا إلى مأمورية ضرائب واحدة وهي التي يقع في دائرة اختصاصها مركز نشاطه الرئيسي ، وتعد هذه المرحلة هي الخطوة المرحلية الثانية في طريق التمهيد للأخذ بنظام الضريبة الموحدة ، حيث أوصى مجلس الشعب عند موافقته على مشروع القانون 46 لسنة 1978 بالانتقال إلى نظام الضريبة الموحدة، وبالفعل قامت وزارة المالية بتشكيل لجان متخصصة عهد إليها إجراء الدراسات اللازمة ، كما عقدت العديد من المؤتمرات الضريبية في هذا الشأن .

C) وفي تلك المرحلة أصدر فيها قانون الضرائب على الدخل رقم 157 لسنة 1981 الذي حل محل القانون 14 لسنة 1939 ، القانون 46 لسنة 1978 والتي احتفظ فيها النظام الضريبي المصري بنظام الضرائب النوعية المختلط ، وتعتبر هذه المرحلة مرحلة التطور الأساسي للانتقال إلى نظام الضريبة الموحدة ، حيث تطلب الإصلاح الضريبي في هذه المرحلة إحداث تعديلات جوهرية في الأحكام الضريبية لتحقيق التناسق بين الضرائب المختلفة وإضفاء قدر كاف من البساطة والموضوعية وعدم التعقيد في

تشريعاتها وإجراءات تطبيقها ، وقد ورد بالمذكرة الإيضاحية للقانون 157 لسنة 1981 أن هذا القانون يمهد للأخذ بنظام الضريبة الموحدة [1] ، وهو ما يتضح من تأكيده على التفرقة في المعاملة الضريبية بين دخل الأشخاص الطبيعيين من ناحية ودخول شركات الأموال من ناحية أخرى ، على اعتبار أن الضريبة الموحدة على الدخل يقتصر نطاقها على دخول الأشخاص الطبيعيين دون شركات الأموال ، ويوضح الشكل رقم (1) التالي الإطار العام لنظام ضرائب الدخل في هذه المرحلة .

وقد ساهم قانون الضرائب على الدخل الصادر بالقانون 157 لسنة 1981 في التمهيد للانتقال إلى نظام الضريبة الموحدة عن طريق :-

1- التفرقة بين الضرائب التي يخضع لها الممول تبعا لشخصيته القانونية وذلك بأن أفرد القانون كتابين أحدهما يتناول أحكام الضريبة على دخل الأشخاص الطبيعيين في إطار نظام الضرائب النوعية والضريبة العامة على الدخل ، ويتناول الكتاب الثاني الضريبة على أرباح شركات الأموال .

2- التشجيع على إمساك دفاتر منتظمة ، وذلك بإلزام مصلحة الضرائب بالاعتداد بالإقرار الضريبي المقدم إليها متى كان معتمدا من أحد المحاسبين ، ومستندا إلى الدفاتر والسجلات والمستندات التي نص القانون على إمساكها ، ووفقا لأصول المحاسبة السليمة وبمراعاة القوانين والقواعد المقررة في هذا الشأن.

ويقع على مصلحة الضرائب عبء الإثبات في حالة عدم اعتدادها بالدفاتر الممسوكة على النحو المشار إليه .

3- إلزام الممول الذي يخضع لعدة ضرائب نوعية بتقديم إقرار ضريبي موحد بأرباحه وإيراداته من مختلف المصادر إلى مصلحة الضرائب .

---

[1] صدر هذا القانون بتاريخ 7 سبتمبر ونشر بالجريدة الرسمية العدد رقم (37) سبتمبر 1981 .

4- تشجيع الاستثمار في شركات المساهمة بتقنين العديد من الإعفاءات الضريبية للاستثمار في إطار تلك الشركات ، فضلا عن بالإضافة إلى تشجيع الاستثمار في المجال الصناعي بتقرير إعفاء ضريبي لأرباح تلك الشركات التي تستخدم خمسين عاملا فأكثر ، بالإضافة إلى تشجيع الاستثمار إيضا في المجال الزراعي بتقرير إعفاءات معينة بضوابط خاصة .

وقد صدر القانون رقم 87 لسنة 1983 لأحداث تعديلات على القانون 157 لسنة 81 ، وهو يختص أساسا بإجراءات تغيرات على أسعار الضرائب على الأرباح التجارية والصناعية ، حيث إنخفضت معدلات الضريبة على الصناعات الموجهة للتصدير ، كما تغيرت أسعار الضريبة للشرائح بالنسبة للضريبة العامة للدخل ووصلت إلى سعر مرتفع 65% للشريحة التي تزيد مجموع دخول الممول النوعية في السنة عن 200 ألف جنية ، كما تغيرت أيضا أسعار الضريبة على أرباح شركات الأموال في صالح الشركات التي تصدر جزء من إنتاجها[1] كذلك تم إجراء عدة تعديلات أهمها ما ورد بالقانون 20 لسنة 1991 ، والقانون رقم (1) لسنة 1993 [2].

## 3- المرحلة الثالثة : نظام الضرائب الموحده على الدخل

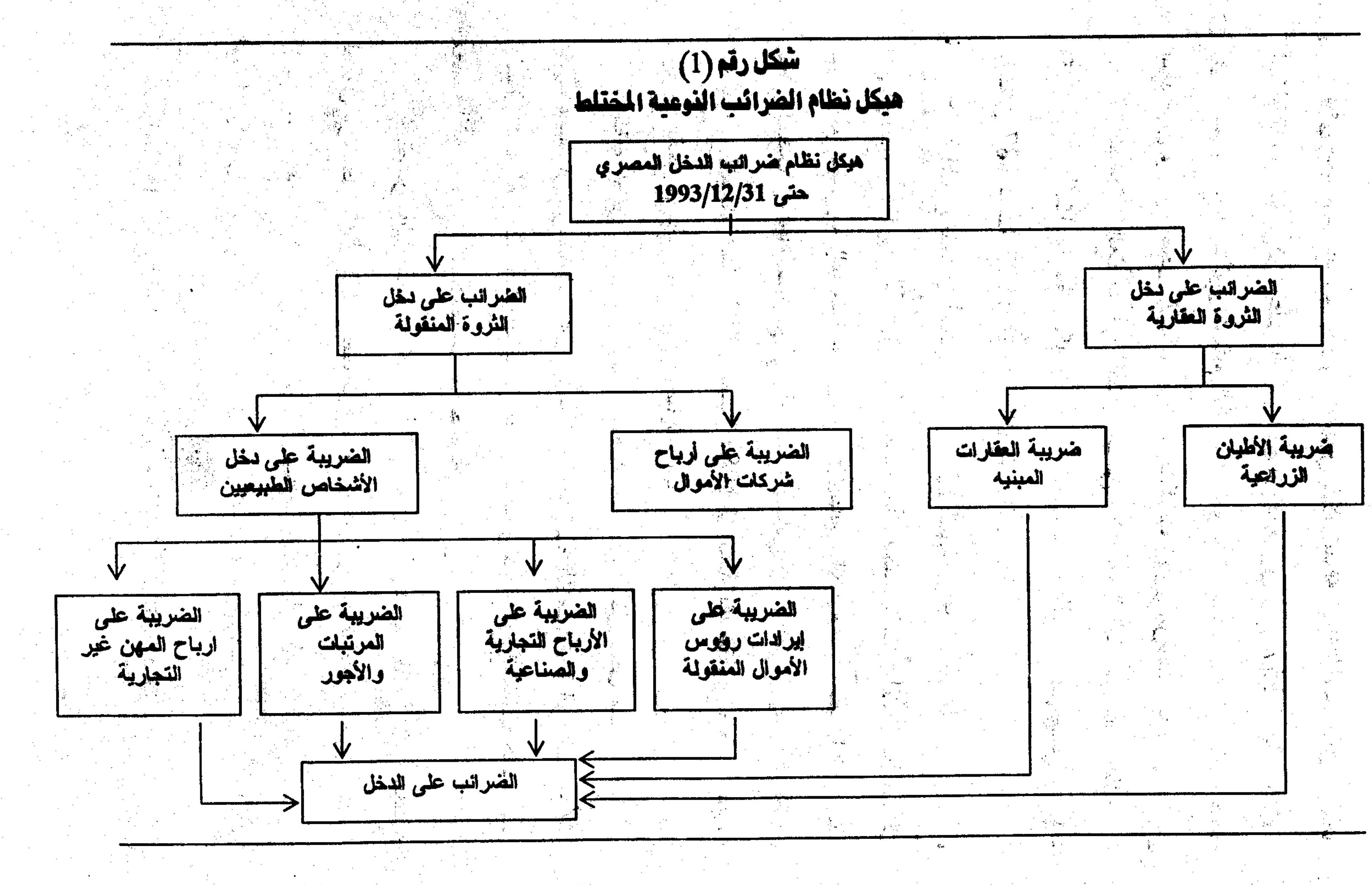
**Unitary Income Tax System**

يتميز نظام الضريبة الموحدة بأنه ذو وعاء ضريبي عام وشامل ، ويعتمد أساسا على فرض ضريبة على الدخل الصافي من مختلف مصادره ، ووفقا لذلك يتعامل الممول مع جهة واحدة سواء بالنسبة للمحاسبة الضريبية أو بالنسبة لسداد الضريبة المستحقة .

---

(1) نشر القانون 87 لسنة 83 بالجريدة الرسمية في العدد 27 في 1983/7/7 .

(2) تم نشر القانون رقم 20 لسنة 91 بالجريدة الرسمية العدد رقم 24 في 1991/9/13 كما نشر القانون رقم (1) لسنة 93 بالجريدة الرسمية في العدد رقم 2 في 1993/1/14



شكل رقم (1)
هيكل نظام الضرائب النوعية المختلط
هيكل نظام ضرائب الدخل المصري حتى 1993/12/31
الضرائب على دخل الثروة العقارية
الضرائب على دخل الثروة المنقولة
ضريبة الأطيان الزراعية
ضريبة العقارات المبنيه
الضريبة على أرباح شركات الأموال
الضريبة على دخل الأشخاص الطبيعيين
الضريبة على إيرادات رؤوس الأموال المنقولة
الضريبة على الأرباح التجارية والصناعية
الضريبة على المرتبات والأجور
الضريبة على ارباح المهن غير التجارية
الضرائب على الدخل

وفي تلك المرحلة تم إصدار القانون 187 لسنة 1993 بتعديل بعض أحكام قانون الضرائب على الدخل الصادر بالقانون رقم 157 لسنة 1981 ، حيث تضمن هذا القانون أحكام الضريبة الموحدة على دخل الأشخاص الطبيعيين وأحلها محل الأحكام الواردة بالكتاب الأول من هذا القانون ، مع إجراء التعديلات اللازمه في الكتاب الثاني والكتاب الثالث من ذات القانون ، لكي تتمشي أحكامها مع أحكام الضريبة الموحده ، ولقد روعي في إعداد القانون 187 لسنة 1993 المبادئ التالية (1) :

- أنه قانون بتعديل أحكام القانون 157 لسنة 1981 وليس قانونا جديدا ، وتم التعديل الجذري بالكتاب الأول بحيث حل محله الكتاب الأول بالتعديل تحت اسم الضريبة الموحدة على دخل الأشخاص الطبيعيين ، كما أجريت بعض التعديلات والإضافات في الكتابين الثاني والثالث ، وبمراعاة أن التفسيرات لأحكام القانون 157 لسنة 1981 قد استقرت بفتاوي مجلس الدولة وأحكام المحاكم على مدى إثني عشرة عاما .

- إلغاء الضرائب النوعية والضريبة العامة على الدخل لتحل محلها الضريبة الموحدة بأسعار موحدة تصاعديه بالشرائح تحقيقا للعدالة فيما عدا إيرادات رؤوس الأموال المنقولة حيث خضعت بسعر نسبي ثابت وتحجز من المنبع ، كما تم معاملة الأجور وما في حكمها معاملة خاصة .

- الاقتصار على تقديم إقرار واحد في الموعد المحدد يتضمن ما حققه الممول من دخل خلال السنة الضريبية مهما تعددت أو اختلفت مصادر هذا الدخل، مع إعفاء إيرادات رؤوس الأموال المنقولة وأصحاب المرتبات من تقديم الإقرار وقصره على المصادر الأخرى للإيرادات وسداد الضريبة من واقع

---

(1) نشر القانون 187 لسنة 1993 بعدد الجريدة الرسمية رقم (52) مكرر في 1993/12/31 .

الإقرار مع الأخذ في الاعتبار ما سبق سداده خصما من المنبع أو طبقا لنظام الخصم والإضافة والتحصيل لحساب الضريبة .

– التعامل مع مأمورية ضرائب واحدة عن جميع أوجه نشاط الممول .

– تحقيق المرونة والسهولة والوضوح بالنسبة للممول والجهاز الضريبي ، حيث يؤدي تطبيق قانون الضريبة الموحدة إلى الحد من الإقرارات وكثرة الإجراءات نتيجة التعامل مع جهة واحدة وضريبة موحدة وتخفيض نفقات التحصيل ، وتوفير الجهد والوقت .

– أبقي القانون على كيفية تحديد صافي الربح أو الإيراد الذي يدخل في وعاء الضريبة الموحدة بنفس الأحكام المعمول بها في ظل القانون 157 لسنة 1981 من حيث إجمالي الوعاء أو التكاليف الواجبة الخصم مع بعض التعديلات في نسب الخصم .

– أبقي المشرع على الإعفاءات الضريبية التي نص عليها القانون 157 لسنة 1981 بالنسبة لإيرادات النشاط التجاري والصناعي والمهن غير التجارية وكذا أصحاب المرتبات وما في حكمها مع زيادة بعض الإعفاءات ، وذلك بالإضافة إلى الإعفاءات المقررة بقوانين أخرى سارية المفعول .

– أبقي المشرع على نظام الخصم والإضافة والتحصيل لحساب الضريبة المعمول به طبقا لأحكام القانون رقم 157 لسنة 1981 لاستقراره وثبوت فاعليته في التطبيق .

وفيما يلي يعرض الشكل البياني رقم (2) الإطار العام لنظام الضريبة الموحدة على الدخل في ظل القانون رقم 187 لسنة 1993 .

ولايمكن اعتبار التعديل الذي ورد بالقانون الأخير رقم 187 لسنة 1993 تطبيقا كاملا لنظام الضريبة الموحدة ، إذ لا يزال هذا القانون بمثابة تمهيد لنظام متكامل بشأن الضريبة الموحدة ، مما يصدق معه الوصف الذي أطلق على النظام

الحالي بأنه نظام شبه ضريبة موحدة وقد اعتمد ذلك القانون علـــي عديـــد مـــن الاعتبارات هي :-

1- أبقي القانون على النظام المعمول به بالنسبة لإيرادات رؤوس الأمـــوال المنقولة، حيث قرر تحصيل نسبة 32% من تلك الإيرادات تجت حساب الضريبة، واعتبرها نهائية ، ولا يقدم الممول إقرار بشأنها .

2- عامل المرتبات بنظام خاص في إطار الضريبة الموحدة حيث قرر بعض الإعفاءات الشخصية لأصحاب المرتبات مراعـــاة للبعـــد الاحتمـــاعي وفـــرض الضريبة عليهم بسعرين متصاعدين هما 20% ، 32% .

3- جمع باقي الإيرادات من النشاط التجاري والـــصناعي والنـــشاط غيـــر التجاري وإيرادات الثروة العقارية في وعاء واحد تفرض عليه الضريبة الموحدة بأسعار تصاعدية بالشرائح وفق ما جاء بالمادة 90 من ذلك القانون .

وقد وردت عدة تعديلات على القانون 157 لسنة 81 أهمها القانون رقـــم 11 لسنة 96 ، القانون 90 لسنة 96 ، القانون 226 لسنة 96 ، القـــانون 232 لـــسنة 96، القانون 162 لسنة 97[1] .

كذلك فقد وردت عدة تعديلات لأحكام المواد 29 ، 114 ، 118 من القانون 157 لسنة 81 أيضا بموجب القانون رقم 5 لسنة 1998 والتي تلخصت أهدافها في الآتي[1] :

- زيادة مخصصات البنوك واجبة الخصم من 5% إلى 10% من الربح السنوي الصافي للبنك (المادة 114) .

- استبدال النسبة الحكمية المقرر خصمها من إيرادات رؤوس الأموال

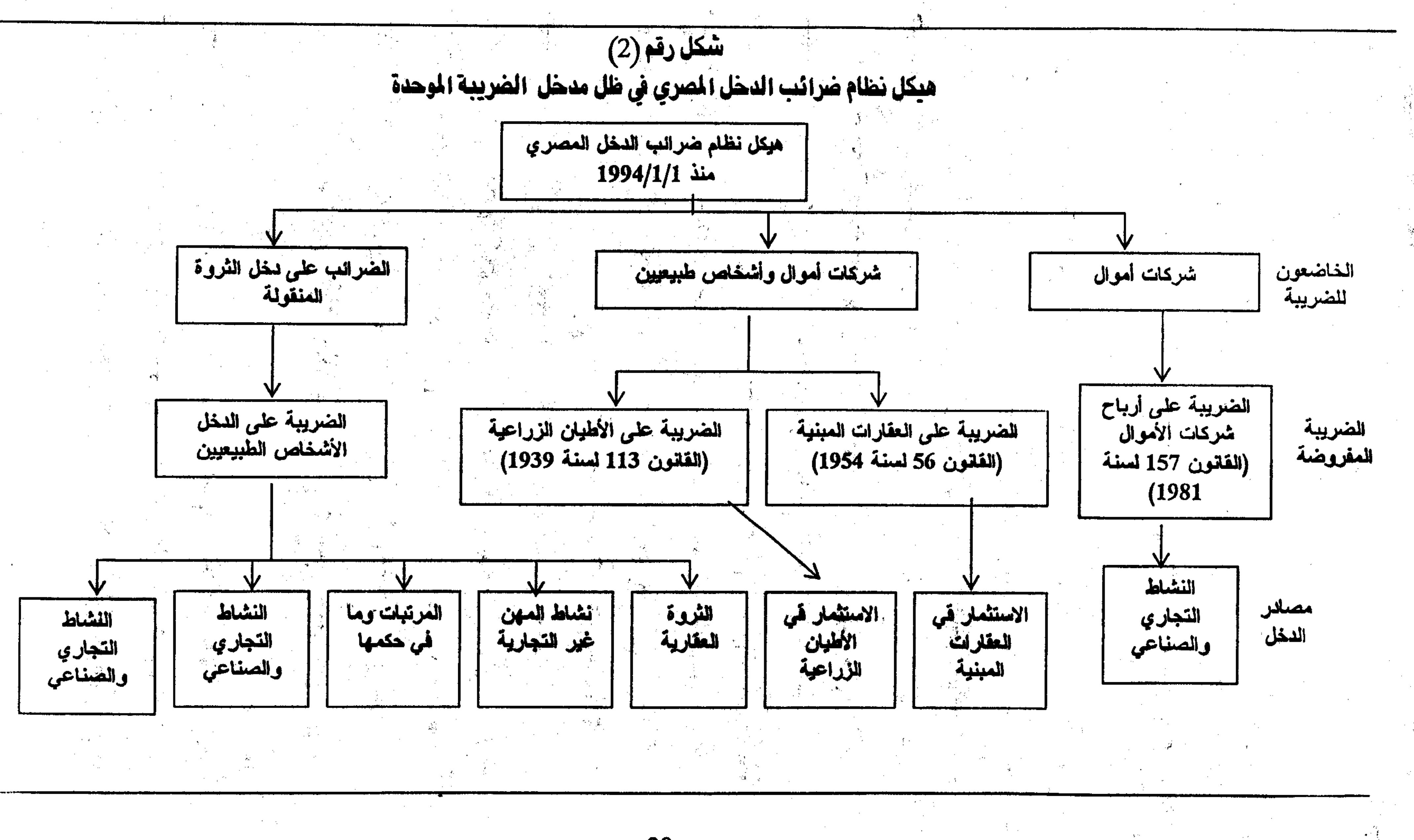
---

[1] تم نشر القانون 11 لسنة 96 في الجريدة الرسمية العدد 10 مكرر في 1996/3/12 ، كذلك نشر القانون 90 لسنة 1996 في الجريدة الرسمية العدد 25 في 1996/6/30 ، أما القانون رقم 226 لسنة 96 فقد نشر بالجريدة الرسمية رقم 27 في 1996/7/14 ، أما القـــانون رقـــم 232 فقـــد نـــشر بالجريـــدة الرســـمية رقـــم 74 فـــي 1996/11/30 ، في حين نشر القانون 162 في الجريدة الرسمية العدد 52 في 97/12/28 .

[1] نشر القانون رقم 5 لسنة 98 بالجريدة الرسمية العدد 4 في 1998/1/22 .

شكل رقم (2)

هيكل نظام ضرائب الدخل المصري في ظل مدخل الضريبة الموحدة



المتعدلة (السابقة خضوعها للضريبة أو المعفاة منهـــا) بهـــدف تجنـــب الازدواج الضريبي والتي تبلغ 10% مقابل مصاريف وتكاليف الاســـتثمار إلـــى حـــساب التكاليف الفعلية التي تحملتها المنشأة وهي بصدد تحقيقها لتلك الإيرادات (المادتين 29 ، 118) .

**4- المرحلة الرابعة - قانون الضريبة على الدخل رقم 91 لسنة 2005**

استقر الفكر الاقتصادي والمالي الحديث على إن الإصلاح الضريبي الكفء هو الذي يساعد على إيجاد مناخ جديد للاستثمار ، مع ضمان تحقيق أكبر قدر ممكن من العدالة الضريبية ، وتوفير الموارد المالية اللازمة لخزانة الدولة لتمويل الإنفاق الاجتماعي في آن واحد ، شريطة أن يتحقق ذلك في إطار من التنسيق والتناغم بحيث لا يطغى هدف على آخر .

وبالتالي فالسياسة الضريبية الكفء هي التي تتمكن من توليد زيادات في الإيرادات بما يتواكب مع النمو في الدخل الأسمى دون تغييرات متواترة في معدلات الضرائب أو إدخال ضرائب جديدة .

من هذا المنطلق تأتي أهمية الإصلاح الضريبي كمكون أساسي في معظم برامج التطوير والتحديث التي تتبناها الدول المتقدمة والنامية على حد سواء .

يعد التشريع الضريبي أحد أهم أدوات السياسية الأقتصادية التي تساهم في تحقيق أهداف التنمية الشاملة ، في ظل توجه المجتمع المصري إلي الأخذ بسياسة الأقتصاد الحر، حرصا علي مواكبة النظام العالمي ، لذلك فإن هذا التشريع يجب أن يأتي معبرا عن هذه المتغيرات ، وعن فلسفة الحكم والأوضاع الإجتماعية والقتصادية في المجتمع .

وإذا كشف التطبيق العملي لأحكام قانون الضرائب علي الدخل الصادر بالقانون رقم 157 لسنة 1981 عن ثغرات يقتضي تداركها ، ولاسيما وأن

المشاهد من تتبع تعديل النظم الضريبية المقارون ، خلال العقدين الماضيين ، أن هذا التعديل في الدول المتقدمة والنامية علي حد السواء .

ويعتبر قانون الضريبة على الدخل رقم 91 لسنة 2005 خطوة هامة وانطلاقة جديدة نحو تطبيق سياسة ضريبية متوازنة وحافزة لمزيد من الإنتاج وجذب الاستثمارات في إطار من العدالة التي يقررها الدستور ، بحيث لا يقتصر دور القانون الضريبي على تشجيع فئة دون غيرها ، ولا يركز على تحفيز مجال دون آخر ، وإنما يقرر مزايا شاملة لجميع الممولين ، على مختلف مستويات دخولهم ومجال نشاطهم دون أن يغفل أهمية الضريبة كأداة مؤثرة في السياسة المالية .

وتم ذلك من خلال العمل على عدة محاور أساسية :

أولا : تعديل التشريع الضريبي بحيث يصاغ وفقا لمبادئ عصرية تتماشى مع الفلسفات العلمية الحديثة ، ويصبح التشريع واضح الصياغة سهل الفهم وأكثر مرونة وكفاءة ويسر ، والعمل على الحد من التعقيدات القانونية والإدارية الحالية ، والتي تعوق تحصيل الضريبة بكفاءة وتؤدي إلى المزيد من الخلافات الضريبية .

ثانيا : تبني فلسفة جديدة تماما تقوم على أساس الثقة المتبادلة بين الممول والمصلحة، إذ تثق المصلحة بأن الممول سيكون أمينا في الإعلان عن دخله الحقيقي، ويثق الممول في أن المصلحة ستعامله بعدالة واحترام ، ولذلك سيتم اعتبار الإقرار الضريبي المقدم من الممول هو أساس ربط الضريبة كمبدأ عام .

ثالثا : المزيد من العدالة الضريبية بمفهومها الواسع (أفقيا ورأسيا) وهو ما تم عبر الاستمرار في الأخذ بمبدأ التصاعد في أسعار الضريبة وتوسيع الشرائح ، مع الأخذ بالحسبان الأعباء العائلية والشخصية . هذا ناهيك عن التمييز في المعاملة وفقا لمصادر الدخل وذلك بإعطاء مزايا نسبية للدخل المكتسب من الأجور والمرتبات وذلك نظرا لطبيعة هذه الدخول من حيث كونها تحجز من المنبع وبالتالي فهي تدفع دون وجود فجوات زمنية بين الضريبة والتحصيل .

وعلى الجانب الأخر يهدف القانون إلى العمل على توسيع القاعدة الضريبية عن طريق أحكام السيطرة على المجتمع الضريبي والحد من ظاهرة التهرب ، وبمعني أخر العمل على أن تصل الضريبة إلى أكبر عدد ممكن لدافعي الضرائب ، عن طريق الوصول إلى شرائح جديدة لم تكن موجودة في النظام القائم من خلال تشجيع ممولين جدد علي الدخول تحت مظلة الخضوع الطوعي للضريبة .

وفي هذا السياق جاء القانون الجديد بالعفو الضريبي بالنسبة لغير المقيدين بالمصلحة ، وذلك خلال فترة محددة يسمح خلالها بتسجيل أي ممول وتعتبر سنة التسجيل هي سنة بدء النشاط دون المسائلة عن الماضي ، وإجراء عفو ضريبي شامل للقضايا والمنازعات مع الممولين بحيث تسمح للممول بسداد نسبة من المبلغ المتنازع عليه مقابل إنهاء النزاع ، الأمر الذي يسهم في بناء الثقة .

<u>رابعا</u> : تطوير الإدارة الضريبية ذاتها وميكنة عمليات الحصر والفحص والدفع والمراجعة، ومدها بكافة التطورات التكنولوجية وتحقيق الربط الآلي بين المصلحة وكافة القطاعات الأخرى في المجتمع ، بغية التدفق السليم للمعلومات والبيانات وتحقيق التكامل والربط السليم . وتحسين النظام المحاسبي بتطبيق معايير المحاسبة المصرية والنهوض بكفاءة العنصر البشري ماديا ومعنويا لضمان كفاءة التطبيق .

<u>خامسا</u> : التوازن بين الأهداف العامة للسياسة الضريبية (الاقتصادية والاجتماعية والمالية) فمع التسليم الكامل بأهمية الدور المالي للضريبة إلا أنه لا يجب أن يتسني الأدوار الأخرى لها ، وبالذات دفع عجلة النشاط الاقتصادي ، من هنا جاء القانون الجديد بخفض كبير في الأسعار الضريبية لأول مرة في مصر ، رغم ما يترتب على ذلك من احتمالات نقص في الحصيلة على المدى القصير إلا أن ذلك سوف يتم تعويضه عن طريق كفاءة أكبر في الإدارة الضريبية وأثار أكثر تشجيعا للاستثمار والادخار ، ناهيك عن إخضاع كافة الدخول للضريبة .

وقد اعتمد هذا القانون على عدد من الركائز الأساسية ، لعل أهمها :

1) **تخفيف الأعباء العائلية :**

- تخفيض سعر الضريبة حيث تم تخفيض هذا السعر بحوالي نصف الأسعار الحالية ليكون أعلي سعر ضريبي هو 20% .

- رفع حد الإعفاء بحيث أصبح خمسة آلاف ليستفيد منه كافة الأشخاص الطبيعيين وتتضاعف الزيادة عندما يكون كلا من الزوج والزوجة ممولا خاضعا للضريبة .

- المشروعات الصغيرة حيث تم تبسيط نظامها الضريبي وإجراءات محاسبتها .

- المشروعات الممولة من الصندوق الاجتماعي أعفيت لمدة خمس سنوات اعتبارا من تاريخ مزاولة النشاط .

- المرتبات والأجور منحت معاملة مخفضة بزيادة حدود الإعفاء بحيث يستفيد كافة العاملين من هذه التخفيضات ، وأيضا زيادة الإعفاء الشخصي إلى أربعة آلاف جنيها .

- تقرير نظام عقوبات عادل وفعال إذ تقررت العقوبة بما يتناسب مع حجم المخالفة وأثرها على الالتزام الضريبي .

2) **توسيع القاعدة الضريبية :**

- تقرير العفو الضريبي بحيث يسمح للمشروعات التي تعمل في القطاع غير الرسمي بالاندماج في الاقتصاد الرسمي .

- إنهاء المنازعات صلحا وذلك لتهيئة المجتمع الضريبي للعمل في إطار النظام الجديد وقد تخلص من معظم المنازعات السابقة .

- إلغاء الإعفاءات ومبادلتها بحوافز ميسرة لتخفيض السعر وتبسيط الوعاء .

3) **تبسيط الإجراءات :**

- اعتماد الإقرار كأساس للضريبة .

- الاكتفاء بنموذج موحد للاعتراض والطعن .

- نظام الدفعات المقدمة (اختياري) بما يسمح للممول الاختيار بين نظام الخصم من المنبع أو دفع مبالغ تحت الحساب وفقا لتقديره لحين تسويتها في نهاية السنة الضريبية .

- إلغاء نظام الإضافة تخفيفا من الالتزامات المالية على كافة المشروعات لتشجيع الالتزام الطوعى للحد من السلطة الضريبية .

- استخدام نظام الفحص بالعينة .

- جواز مد ميعاد الإقرار وجواز تعديله عند وقوع الممول في سهو أو خطأ .

- الحفاظ على الحقوق المكتسبة مع الإبقاء على الإعفاءات الملغاة بالنسبة للمنشآت والمشروعات التي أنشئت قبل العمل بالقانون سواء كانت بدأت مدى إعفائها ولم تنته بعد أو التي لم تبدأ وقد أعطاها القانون مهلة قدرها ثلاث سنوات لتبدأ الإنتاج ومزاولة النشاط حتى يبق لها الإعفاء .

**4) حالات دعم الثقة :**

- الالتزام الطوعى .

- الربط الذاتي لتشجيع الممول على التعاون مع الإدارة الضريبية في ربط وتحصيل الضريبة .

- القرارات المسبقة لمساعدة الممول على المعرفة المسبقة للمعاملة الضريبية لتحقيق الشفافية .

- لجان الطعن المستقلة المحايدة لترسيخ العدالة في تحديد الالتزامات الضريبية .

- تحديد حقوق الممولين تحديدا واضحا وذلك ببيان مدى سلطة الإدارة الضريبية بصورة واضحة .

- تحديد حالات يقع فيها عبء الإثبات على المصلحة ، وذلك حتى لا يرهق الممول في تقديم أدلة غير مكلف بها قانونا .

- تحديد الحالات التي يقع على الممول عبء إثباتها .

– المجلس الأعلى للضرائب للرقابة على الأداء الضريبي وضمان حقوق الممولين .

مما سبق يتضح الاختلاف بين قانون الضريبة على الدخل وما سبقه من قوانين من حيث الفلسفة والأهداف والآليات ويتضح ذلك على النحو التالي :

1– تعتمد فلسفة القانون الجديد على تغيير توجه وإدارة السياسة المالية من تجميع أكبر قدر من الفائض الاقتصادي لدي المجتمع في الخزانة العامة والتي تتولى إعادة توزيعه ، إلى ترك الجانب الأكبر من هذا الفائض ليدار بواسطة المجتمع ، وإعادة توظيفه بين الاستهلاك والاستثمار والادخار ، وهو ما يؤدي بدوره إلى تحقيق كفاءة أكبر في استخدام الموارد وبالتالي زيادة فرص تحقيق تنمية اقتصادية متوازنة ومستدامه وذلك انطلاقا من كون الحصيلة الضريبية هي بالأساس متغير تابع للنمو الاقتصادي وبالتالي فإن الزيادة في حجم النشاط الاقتصادي ستعود بالإيجاب على الاقتصاد القومي عموما وموارد الدولة على وجه الخصوص ، ولكن من منظور تنموي واقتصادي أوسع يشارك فيه المجتمع مع الدولة في إدارة عجلة التنمية ودفع معدلات النمو إلى الأمام .

2– الثقة في الممول إذ يعمد القانون إلى إعادة الثقة بين الممول والمصلحة ، بحيث يثق الممول في أن المصلحة ستعامله بعدالة واحترام ، وتثق المصلحة بأن الممول سيكون أمينا في الإعلان عن دخله الحقيقي ، ولذلك سيتم اعتبار الإقرار الضريبي المقدم من الممول هو أساس ربط الضريبة ، مع عدم جواز إهدار الدفاتر دون سبب جوهري ، مقابل ذلك سوف يتم الأخذ بنظام الفحص بالعينة وتغليظ عقوبة التهرب الضريبي وذلك حفاظا على حقوق الدولة والمجتمع .

3– البساطة والسهولة إذ يقدم القانون الجديد آليات وأطر ومفاهيم أكثر يسرا ، من المعمول به حاليا ، وهو ما يساعد على فهمه والإلمام به وتطبيقه ، ومن ثم أتي المشروع الجديد بصياغات واضحة ، وجيدة التعريف وسهلة الفهم ، كلما

أمكن ذلك ، بالإضافة إلى ما سيترتب على تطبيق القانون من تيسير في الإجراءات وتطوير حقيقي في الإدارة الضريبية .

إذن فالقانون رقم (91) لسنة 2005 ولائحته التنفيذية يعتبر أحد أهم إجراءات الإصلاحات الهيكلية التي تمكن من تحقيق المزيد من الإيجابيات عن طريق عدالة توزيع الأعباء الضريبية وتطوير الإدارة الضريبية مع أرساء دعائم الثقة المتبادلة بينها وبين الممولين المر الذي من شأنه يوسع قاعدة المجتمع الضريبي علي نحو يعوض في المستقبل الإنخفاض المتوقع للحصيلة من خلال جملة من الاحكام الوضعية والإجراءات والإجرائية التي استحدثها القانون والتي لعل ابرازها ما يلي [1] :-

1- التخفيف الملموس للعبء الضريبي علي الممولين , سواء اكانوا أشخاصا طبيعية أم اعتبارية من خلال تخفيض سعر الضريبة وتدرجه بما يرفع العبء عن كاهل أصحاب الدخول المنخفضة والمتوسط ويشجع في ذات الوقت علي الاستثمار المحلي والأجنبي , أخذاً بعين الاعتبار الأسعار الضريبية التنافسية في دول المنطقة , وبما يضع مصر في مقدمة هذه الدول .

2- التوسع في الاعفاء للأعباء الشخصية , بالنسبة إلي الممولين من الأشخاص الطبيعية , دون النظر إلي الحالة الإجتماعية , وبمراعاة المساواة الكاملة بين الرجل والمرأة في الاستفادة من هذا الإعفاء , إلتزاما بمبدأ المساواة الذي يؤكده الدستور المصري ويحرص علي ترسيخه .

3- عدم التمييز في المعاملة الضريبية , وفقا لنوع النشاط ، إذ سوف تسري الضريبة علي الأشخاص الاعتبارية كاصل عام , بذات السعر علي جميع أوجه النشاط , سوءا أكان تجاريا أم صناعيا أم غير ذلك , فضلا عن عدم التمييز في

---

[1] المذكرة الإيضاحية لمشروع قانون الضرائب علي الدخل المقدمة من وزير المالية .

هذه المعاملة بين شركات الأشخاص وشركات الأموال ، باعتبار أن كلا منهما من الأشخاص الاعتبارية التي تستوي في الحكم في هذا الخصوص .

4- إزالة التشوهات الاقتصادية الناتجة عن اختلاف المعاملة الضريبية للمشروعات والأنشطة ، بتعدد القوانين التي تقرر لها إعفاءات أو معاملة ضريبية مغايرة ، من خلال اعتبار قانون الضرائب علي الدخل هو الأصل في تحديد المعاملة الضريبية للممولين ، وقصر منح الإعفاءات الضريبية علي ما يقرره هذا القانون دون سواه ، ومن ذلك ، إلغاء الإعفاء المقرر بنسبة من رأس المال المدفوع لشركات المساهمة المقيدة في البورصة لعدم وجود نظير له في التشريعات الضريبية المقارنه ولانه يمثل خلطا لاستخدام الأدوات المالية في تشجيع الاستثمار ، وعدم حيادته الضريبية ، كما أن رأس المال المدفوع لا ينم عن قدرة الشركة في المساهمة النشاط الاقتصادي .

5- أخذ طبيعة نشاط البنوك وشركات التامين في الحسبان عند تحديد الأرباح الخاضعة للضريبة ، وذلك بالسماح لها بخصم المخصصات التي تلتزم بتكوينها قانونا عند تحديد صافي الدخل الخاضع للضريبة علي أرباح الاشخاص الاعتبارية وذلك طبقا لما فصله المشرع وفي مقابل ذلك حرم المشرع هذه البنوك والشركات من خصم الديون المعدومة التي تتوافر فيها الشروط المنصوص عليها فيه .

6- تخويل وزير المالية سلطة وضع نظام لمحاسبة المنشآت الصغيرة بما يكفل مد يد العون لهذه المنشآت ومساعدتها علي القيام بدورها باعتبارها أحد الركائز الأساسية للنهوض بالأقتصاد المصري ، وعلاج المشكلات التي يعاني منها .

7- اعتبار الإقرار الضريبي المقدم من الممول هو أساس ربط الضريبة كأصل عام نزولا علي مقتضيات نظام الفحص بالعينة الذي يستحدثه المشروع علي نحو يمتنع معه علي مأمورية الضرائب المختصه تعديل إقرار الممول أو تصحيحه إلا في حالات بعينها حددها المشرع ، وفي مقابل ذلك نص علي تجريم واقعة تقديم الإقرارات

الضريبية بالمخالفة لأحكامه ، وتجريم واقعة التهرب الضريبي ، واعتبر في حكم ذلك استخدام بعض الأساليب أو الطرق الاحتيالية التي بينها .

8- تحديد التزامات الإدارة الضريبية في اتخاذ إجراءات ربط الضريبة وتحصيلها بما في ذلك من إساءة استعمال سلطتها التقديرية في هذا المجال ، بغيه دعم الثقة بينها وبين الممول بما يحقق كفاءة تنفيذ القانون في إطار من الحيدة والنزاهة المطلوبين .

9- تبسيط إجراءات ربط الضريبة وتحصيلها ، وتيسيرا علي الممول علي حقوقه وإنهاء للمنازعة الضريبية فقد تقرر حق الممول في تقديم إقرار معدل وتصحيح بيانات الإقرار الضريبي في حالة السهو أو الخطأ ، وإلي جانب ذلك تضمن المشروع التأكيد علي لجان الطعن الضريبي من خلال نقل تبعيتها بالكامل إلي وزارة المالية بدلا من مصلحة الضرائب ، واسناد رئاسة كل منها لغير العاملين بالمصلحة مع ضم عضوين من أتحاد الغرف التجارية والصناعية إليها .

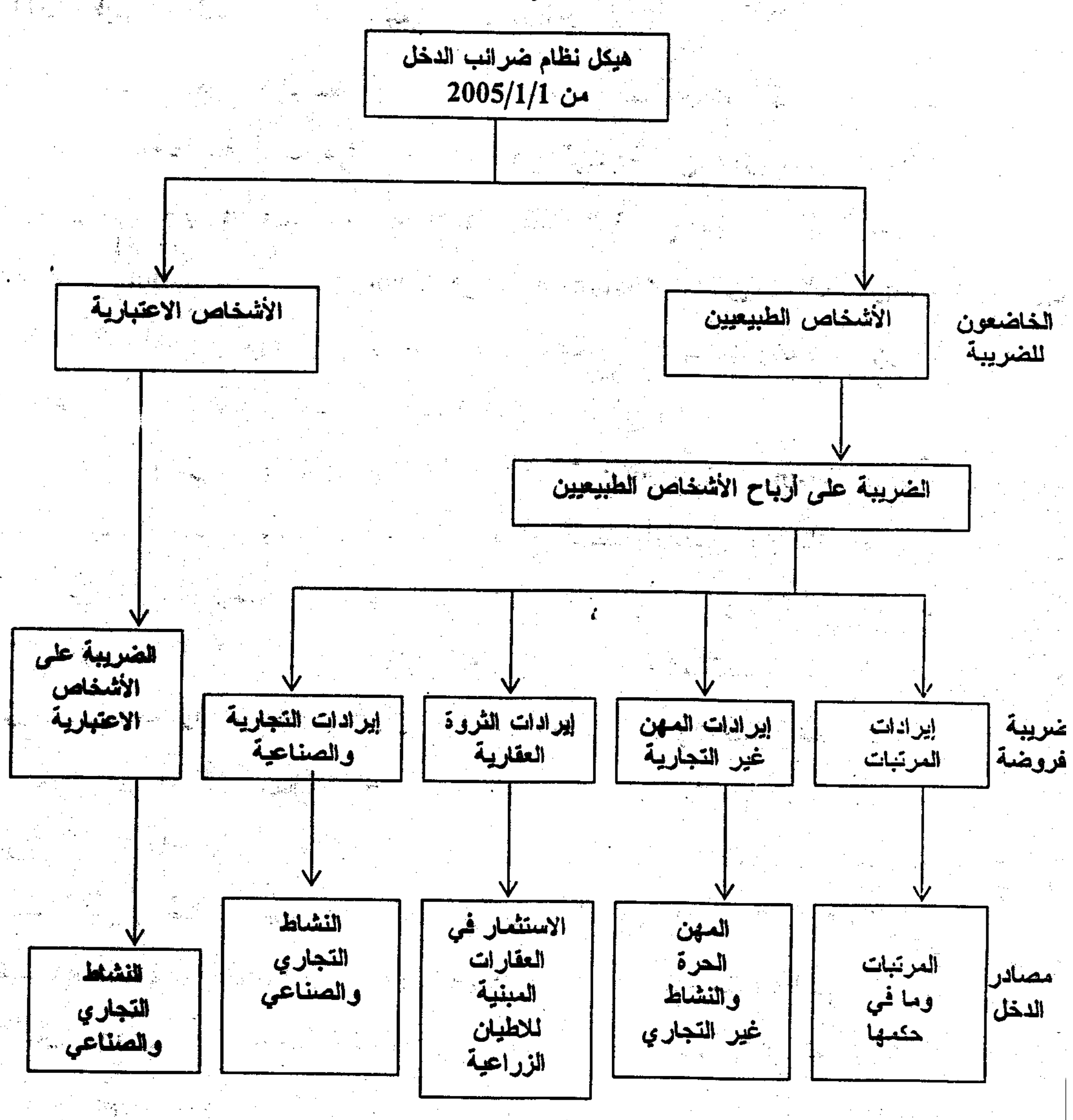
10- استحداث ما يعرف بنظام الدفعات المقدمة تحت حساب الضريبة ، وتخويل الممول حسبما يراه محققا لمصلحته اتباع هذا النظام أو أن يطبق عليه نظام الخصم والتحصيل لحساب الضريبة .

11- تيسير إجراءات استرداد الممول للمبالغ التي أداها كالضرائب بالزيادة إلي مصلحة الضرائب دون إخلال بحقة في أن يطلب كتابة استخدام هذه المبالغ لسداد أية مستحقات ضريبية مستقبلية .

12- وضع نظام عقوبات فعال يرعي تناسب العقوبة المقررة وجسامة الجرم المقترف بما يكفل الالتزام بأحكام القانون ، مع تقرير الحق في التصالح مقابل أداء دين الضريبة والتعويضات المقررة ، والتي روعي أيضا في تحديدها مدي جسامة الفعل الإجرامي محل التصالح . في ضوء ما تقدم يوضح الشكل رقم (3) هيكل نظام ضرائب الدخل في ظل القانون رقم 91 لسنة 2005 .

## شكل رقم (3)

## هيكل نظام ضرائب الدخل في ظل القانون 91 لسنة 2005



## 3/1 متطلبات التقرير عن الضريبة على الدخل

## Requirement of Income Tax Reporting

### 1/3/1طبيعة المحاسبة الضريبية Tax Accounting

يتمثل الغرض الرئيسي للمحاسبة في توفير المعلومات المفيدة لاتخاذ القرارات، فالمحاسبة ليست هي الغاية وإنما هي الوسيلة التي يمكن من خلالها التوصل إلى الغاية **a means to an end**. ويتمثل المنتج النهائي للمعلومات المحاسبية **Accounting Information** في القرار **Decision** الذى يتم التوصل إليه باستخدام تلك المعلومات بغض النظر عن متخذ ذلك القرار ( الملاك والمستثمرين ، الإدارة ، الدائنين ، مصلحة الضرائب ، سوق المال ، ... الخ ).

وعادة ما يشار للمحاسبة على أنها لغة الأعمال **Business Language** نظراً لاستخدامها على نطاق واسع لوصف كافة أنواع أنشطة الأعمال ، ومثلما يوجد العديد من أنواع القرارات توجد أيضاً العديد من أنواع المعلومات ، وعادة ما تستخدم ثلاثة مصطلحات لوصف الأنواع الثلاث للمعلومات المحاسبة المستخدمة على نطاق واسع في دنيا الأعمال هي المحاسبة المالية ، والمحاسبة الإدارية والمحاسبة الضريبية .

حيث تشير المحاسبة المالية **Financial Accounting** إلى المعلومات التي تصنف الموارد والالتزامات المالية والأنشطة التي تقوم بها منشأة الأعمال ، حيث يستخدم مصطلح المركز المالي **Financial Position** لوصف الموارد والالتزامات المالية لكيان اقتصادي **Economic Entity** في نقطة زمنية محددة ، كما يستخدم مصطلح نتائج الأعمال **Results of Operations** لوصف الأنشطة المالية لذلك الكيان خلال العام وعادة ما يتم استخدام معلومات المحاسبة المالية في عديد من الأغراض الأمر الذي ادى الى اصباغها بوصف مصطلح المعلومات المحاسبية ذات الأغراض العامة **General Purpose** .

في حين تتضمن المحاسبة الإدارية Management Accounting أنتاج وتفسير المعلومات بغرض مساعدة الإدارة بصفة خاصة على إدارة أعمال المنشأة سواء لوضع السياسات العامة لها وتقييم أداء الأقسام وفى اتخاذ كافة القرارات الإدارية المستمرة.

بينما تمثل المحاسبة الضريبية Tax Accounting مجالاً متخصصاً في المحاسبة حيث عادة ما يتم إعداد الإقرارات الضريبية Tax Returns والإقرار الضريبي عن الدخل من واقع معلومات المحاسبة إلا انه دائماً ما يتم تعديل أو تنظيم هذه المعلومات لتتوافق مع متطلبات التقرير الخاصة بضريبة الدخل. كما يعد الجانب الأكثر أهمية في المحاسبة الضريبية في التخطيط الضريبي Tax Planning والذي يعنى توقع الآثار الضريبية لعمليات المنشأة ، وهيكله هذه العمليات بالشكل الذى يمكن معه تخفيض عبء ضريبة الدخل إلى اقل قدر ممكن.

وقد ذهب عديد من الكتاب في مجال الربط بين مصطلحي المحاسبة Accounting والضرائب Tax إلى المناداة بأهمية وجود نظرية للمحاسبة الضريبية على اعتبار أنها دراسة تجمع بين علم المحاسبة وعلم الضرائب في أن واحد ، وان المحاسبة الضريبية لها جانبان الأول علمي نظري (يتمثل في القواعد والمبادئ التي يمكن أن يقام عليها بنيان ضريبي سليم) ، والثاني فني تطبيقي (تتفاعل في سبيل انجازه الخبرة الفنية والمحاسبية والقانونية لترجمة أهداف المشرع الضريبي ومواجهة متطلباته) [1] ، وقد توصلت تلك الكتابات إلى أن المحاسبة الضريبية هي علماً قائماً بذاته يستوجب أن تكون له نظرية خاصة مثل المحاسبة المالية أو المحاسبة الإدارية أو محاسبة التكاليف ، كما أكد على ذلك

---

[1] ينظر على سبيل المثال :

- د. جلال الشافعي ، مبادئ المحاسبة الضريبية ، بدون ناشر ، 2006/2005 ، ص10- 15 .
- د. جلال الشافعي ، نظرية المحاسبة الضريبية للضرائب على الدخل ، بدون ناشر 2005/2004 ، ص 7- 77 .

الاتجاه أيضاً احد الكتاب حيث ركز على الإطار العلمى للضرائب وقام بالربط بينه بشكل تشابكى وتبادلى مع نظرية المحاسبة[1]. وحيث يرتبط الإفصاح في المحاسبة بمبادئ التوازن والتخطيط والمساواة والوضوح والملائمة وعمومية الضريبة ، كما يرتبط مبدأ الثبات في المحاسبة مبدأ عدم رجعية الضريبة ، كما يتصل مبدأ التخطيط في المحاسبة بمبدأ التخطيط ، كما يساعد مبدأ الموضوعية في المحاسبة على تطبيق مبدأ القانونية والتخطيط ، كما يؤدى أتباع مبدأ الأهمية النسبية إلى تحقيق مبدأ الاقتصاد ، كما يرتبط فرض الدورية في المحاسبة بمبدأ السنوية .

وعلى الرغم من ذلك يرى المؤلف انه لاحاجة لتطوير نظرية خاصة بالمحاسبة الضريبية ، حيث تؤكد الأدبيات على أن المحاسبة الضريبية تمثل مجالاً متخصصاً في المحاسبة من حيث الاعتماد على معلومات المحاسبة مع تعديها أو تنظيمها لتتوافق مع متطلبات التقرير الخاصة بضريبة الدخل ، وهذا ما أكد عليه قانون الضرائب على الدخل (رقم 91 لعام 2005)[2] في أن صافى الربح يتحدد على أساس قائمة الدخل المعدة وفقاً لمعايير المحاسبة المصرية ، كما يتحدد وعاء الضريبة بتطبيق أحكام القانون هذا من جهة ، ومن جهة أخرى فإن المحاولات التي بذلت لوضع أطار علمي للمحاسبة الضريبية أو المحاسبة الإدارية للتشبيه بالإطار العلمى للمحاسبة المالية ستلاقى صعوبة (رغماً عن عدم بلورتها حتى الآن) وجدل تتعلق بإمكانية تطبيقه ، وهناك الكثير من الاسباب وراء ذلك لعل اهمها[3] : (1) أن مجال المحاسبة الضريبية مثل المحاسبة الإدارية غير محدد لأنه مرتبط بفروع متعددة وكل فرع له مجال معين يختلف عن الفروع الأخرى ،

---

[1] د. محمود السيد الناغى ، الضريبة الموحدة والضريبة على ارباح شركات اموال ، تأصيل وتحليل ومجالات التطوير ، المكتبة العصرية بالمنصورة ، 2000 ص 41 – 48 .

[2] فصافى لربح يتحدد على اساس معايير المحاسبة ، اما وعاء الضريبة يتحدد بتطبيق احكام القانون الضريبى – ينظر بالتفصيل :

– احكام المود (17) ، (52) ، (129) من قانون الضرائب على الدخل رقم 91 لعام 2005 ولائحته التنفيذية .

[3] د. حلمى محمود نمر ، نظرية المحاسبة المالية ، دار النهضة العربية ، القاهرة (بدون سنة نشر ) ، ص 11 – 13 .

ومن الصعوبة تحديد فروض ومبادئ كافة تلك الفروع ، (2) كما أن أهداف المحاسبة الضريبية مثل المحاسبة الإدارية متعددة وتختلف باختلاف كل فرع من فروع المعرفة التي تتضمنها ، كما أن من الصعوبة بمكان تصور وضع مبادئ علمية تتضمنها بصفة عامة ، (3) كما الجانب التطبيقي يظهر بصفة أكثر وضوحاً من الجانب العملى للمحاسبة الضريبية وذلك لطبيعتها ، فالمحاسبة الضريبية لاتهتم بوضع المبادئ النظرية بقدر اهتمامها بتحديد وعاء الضريبة لمختلف أنواع الضرائب ، (4) أن البيانات المالية التي تهتم بها المحاسبة الضريبية ليست ذات طبيعة واحدة كما هو الحال في المحاسبة المالية مما يصعب معه وضع مبادئ عامة ثابتة بالنسبة للمحاسبة الضريبية ككل . ومن ناحية ثالثة فالمحاسبة الضريبية لاتقتصر على الضريبة على أرباح الأشخاص الاعتبارية ولكنها تنصب على العديد من الدخول التي يحصل عليها الأشخاص الطبيعيين وهى إيرادات المرتبات ومافى حكمها ، وإيرادات المهن غير التجارية ، وعلى إيرادات الثروة العقارية ولكل منها معالجة محاسبية ضريبية خاصة ، كما أن المحاسبة الضريبية غير مقتصرة على مجرد وتحديد وعاء وإنما هناك جوانب اخرى مثل إعداد الإقرارات الضريبية والفحص الضريبي ، كما أنها ترتكز على علوم عديدة مثل المحاسبة المالية ومحاسبة التكلفة والمحاسبة الإدارية والمراجعة بالإضافة إلى التشريعات القانونية والمالية العامة . ويؤكد على ذلك ماجاء في الأدبيات المحاسبية والضريبية[1] من أن المحاسبة الضريبية تهتم بصفة أساسية بالجوانب الفنية بالإضافة إلى الزوايا المحاسبة الضريبية والرقابية للضرائب ، كما أن مبادئها وقواعدها ومفاهيمها تنشأ وليدة الصلة الوثيقة لعلمى المالية العامة والمحاسبة.

---

[1] ينظر على سبيل المثال :

- د. عيسى أبو طبل ، أصول المحاسبة الضريبية ، دار الثقافة العربية ، 1982 ، ص 16- 26 .

## 2/3/1 دور ومسئولية الممول والإدارة الضريبية والمحاسب القانوني

أن نجاح اى منظومة الضرائب يتوقف على مثلث الممول والمحاسب والإدارة الضريبية ، فنجاح اى نظام ضريبي رهن لإطراف ثلاثة تشكل الأطراف الفاعلة التي تقوم عليها منظومة الضريبة على الدخل ، فالتشريع الذي ينظم الضريبة على الدخل يتوقف بصفة خاصة على فاعلية ذلك المثلث ودوره في تنفيذه وإدارته لمتطلبات التشريع .

### A) الممول وتصنيفه

يقصد بلفظ الممول دافع الضريبة Tax Payer او بعبارة أدق هو الشخص الطبيعى او الاعتبارى الذى يلتزم بتمويل الخزانه العامة لمواجهة النفقات العامة للدولة بما يقوم بسداده من ضرائب مقرره نتيجة قيامه بنشاط او كنتيجة لعمله او لما يحصل عليه من عوائد على رؤوس امواله ، ويتحدد ذلك الممول هو والضريبة التى يقوم بدفعها عن طريق القانون .

وبصفة عامة لم تحدد التشريعات الضريبية مفهوم مصطلح الممول وانما حددت الاشخاص (طبيعيين او اعتبارية) الذين ينطبق عليهم هذا المصطلح او بعبارة اخرى انها حددت الدخول و الارباح التى يحصل عليها هؤلاء الاشخاص الذين ينطبق عليهم لفظ الممول .

وغنى عن القول فإن الممول الذى يعنيه المشروع الضريبى بأنه الذى تفرض عليه الضريبة ، اى انه الشخص الذى يتحمل العبء القانونى للضريبة وهو مايعرف بالممول القانونى ، حيث تفرض الضريبة على الممول قانوناً ، الا ان الاخير قد يتمكن من نقل عبئها الى شخص اخر هو الذى يقوم بدفعها – ويحدث ذلك غالباً فى ظل فرض الضرائب غير المباشرة وهو مايطلق عليه فى تلك الحالة بالممول الحقيقى .

ورغماً عن ان الممول هو الذى يجب ان يدفع الضريبة شخصياً الأ ان القانون قد يسمح للادارة الضريبية بأن تطالب بدفع دين الضريبة من شخص أخر مختلف عن الممول ، وهو هنا يعتبر المدين بالضريبة ، ومن هنا فإن التمييز يكون هاما بين الممول والمدين في ظل حالتين حالة التضامن عند اعسار الدين وحالة تحصيل الضريبة عن طريق الحجز من المنبع ، حيث تكون حالة التضامن محددة بفعل القانون وهى تكون في حالة مواجهة ممثلى الممول أو في مواجهة خلفه ، حيث أن ذلك التضامن الضريبي بين الممول والمدين يجنب الخزانة الخسارة التي تنتج عن إعسار الممول ، وكذلك في حالة التهرب الضريبي الذي قد يحدث بين الممول وبعض الأشخاص للتخلص من عبء الضريبة ، كذلك في حالة التنازل عن كل أو بعض المنشأة حيث يكون المتنازل والمتنازل إليه مسئولين بالتضامن عما استحق عن ضرائب على المنشآت المتنازل عنها وكذلك عما استحق من ضرائب على الأرباح الرأسمالية الناجمة عن ذلك التنازل . أما في حالة الحجز من المنبع فإن الإدارة الضريبية تلزم شخصاً أخر غير الممول وهو المدين بالدخل لكي يخصم مبلغ الضريبة من الدخل مباشرة فهو اذن المدين بالدخل وهو المدين بالضريبة أما المستفيد بالدخل أو صاحبه فهو هنا الممول.[1]

وقد يكون الممول شخص طبيعى (الفرد) أو شخص اعتباري أو معنوي (شركة أشخاص أو أموال) ، وقد ينتمي الممول إلى القطاع العام أو شركة قطاع أعمال عام ، وقد يتعلق بالقطاع الخاص ، وقد يكون الممول من الأشخاص الوطنيين أو من الأجانب المقيمين أو غير المقيمين لديهم نشاط ينتج دخل في مصر يحصلون عليه ، وبصفة عامة يوجد تقسيم شائع للممولين عن طريق المشرع الضريبي ، حيث يتم تصنيف الممولين إلى صغار وكبار ومتوسطين ،

---

[1] د. رابح رتيب ، الممول والادارة الضريبية ، دار النهضة العربية ، القاهرة 1991 ، ص 9-20 .

ويتم التطبيق استناداً على رقم أعمالهم أو دخولهم أو الضريبة المدفوعة عن طريقهم .

**الإدارة الضريبية Tax Administration**

أن الإدارة الضريبية هي أحدى الإدارات المختصة بتطبيق القوانين الضريبية وتنفيذها لتحصيل الإيرادات التي تستخدمها الدولة في تمويل نفقاتها العامة.

وقد تطورت الإدارة الضريبية بشكل كبير نتيجة لتطور الأنظمة الضريبية وتنوع العمليات التي تقوم بإدارتها سواء في مراحل تحديد وعاء الضريبة وعمليات الفحص والرقابة والمنازعات الضريبية، ويتطلب القيام بتلك المهام عناصر مؤهله لديها الكفاية الفنية والإعداد الملائم لمباشرة الأعمال المطلوبة.

بوجه عام يعهد إلى الإدارة الضريبية في اى دولة بتطبيق التشريع الضريبي ، وتتولى وزارة المالية مهمة الإدارة الضريبية من خلال إدارات نوعيه متخصصة تتولى إدارة شئون الضرائب ، وتختلف تنظيم الإدارة الضريبية من تشريع لأخر تبعاً لعوامل مختلفة منها النظام السياسي والاجتماعي والوعي الضريبي وهيكل النظام الضريبي ، وفى مصر توجد ثلاثة إدارات أو مصالح تتولى الشئون التنفيذية للتشريعات الضريبية تابعة لوزارة المالية (مصلحة الضرائب المصرية ، ومصلحة الضرائب العقارية ومصلحة الجمارك) واخرى تابعة لوزارة العدل (مصلحة الشهر العقارىوالتوثيق) على النحو التالي :

**A) مصلحة الضرائب المصرية وهى تتولى كل من شئون :**

**1- الضرائب العامة**

وهى تتولى مسئولية إدارة شئون الضرائب على الدخل بموجب القانون رقم 91 لسنة 2005 سواء الضريبة على دخل الأشخاص الطبيعيين أو الاعتباريين بالإضافة إلى ضريبة الدمغة ، ويتبع تلك المصلحة على مستوى

المحافظات عدة مناطق ضريبية والتي يتبعها مأموريات جغرافية على مستوى المراكز تختص بدورها في ربط وتحصيل الضرائب .

**2- مصلحة الضرائب على المبيعات**

وهى تتولى إدارة شئون الضريبة على المبيعات من حيث ربط وتحصيل الضريبة على مبيعات السلع والخدمات تطبيقاً لأحكام القانون 11 لسنة 91 ولائحته وتعديلاته ، ويتبعها بدورها مناطق ضريبية ومأموريات موزعة جغرافياً.

**B) مصلحة الضرائب العقارية**

وتتولى مسئولية إدارة شئون الضرائب على الثروة العقارية سواء الأطيان الزراعية أو العقارات المبنية. حيث يتم تحصيل الضريبتين عن طريق وحدات الحكم المحلى كما تتولى التحصيل تحت حساب الضريبة الموحدة سواء المفروضة على الاستغلال الزراعي للمحاصيل البستانية أو المفروضة على مالكي العقارات المبينة لحساب مصلحة الضرائب المصرية.

**C) مصلحة الجمارك**

وتتولى مسئولية إدارة شئون الجمارك على مستوى الجمهورية من خلال دوائر جمركية .

**D) مصلحة الشهر العقاري والتوثيق**

وهى تتبع وزارة العدل ، وتتولى ربط وتحصيل رسوم التوثيق والشهر ، كما كانت تتولى تحصيل الضريبة الموحدة المفروضة على التصرفات العقارية لصالح مصلحة الضرائب العامة قبل تعديل القانون الضريبي على الدخل بموجب القانون 226 لسنة 1996 .

وبصفة عامة يمكن التأكيد على ان دمج مصلحة الضرائب العامة وضرائب المبيعات فى مصلحة واحدة ماهى إلا عنصر رئيسى لإستراتيجية شاملة لتحسين الإدارة الضريبية في مصر باعتبارها دعامة رئيسية لبرنامج الإصلاح ويمكن من خلالها تحقيق الكفاءة والفعالية للنظام الضريبي ، ولاشك أن هذه الفاعلية تتحقق من خلال تقديم خدمات جيدة ومحسنة وأفضل للممولين وإجراءات ضريبية منسقة ومبسطة أكثر فعالية .

أن الدمج لايعنى دمج القوانين المعمول بها في قانون واحد بل تظل كل ضريبة تعمل وفق قانونها الخاص بها ، وإنما يعنى دمج الإدارة الضريبية في جهاز ضريبي واحد يمارس أداءه من خلال وظائف عمل واحدة .

أن عملية الدمج تستهدف إدارة ضريبية تعمل وفق معايير الجودة الشاملة وذلك من خلال التطبيق العادل للقوانين الضريبية وتحقيق الالتزام الطوعي لمجتمع الضريبة وتطوير الإدارة الضريبية والارتقاء بالأداء وفقا لمعايير الجودة الشاملة .

وسوف يتم تقسيم الممولين الى ثلاث فئات او شرائح وفقاً لرقم الاعمال السنوى او الضريبة المسددة سواء على الدخل او على الضريبة العامة على المبيعات على النحو التالى :

**1- فئة كبار الممولين**

وهم كبار الممولين من حيث رقم الاعمال السنوى وهم قائمين حالياً فى مركز كبار الممولين [1] . وعادة ماتبدأ تلك الفئة على سبيل المثال بتحقيق 10 ملايين جنيه بالنسبة للنشاط وحجم الاعمال ، او سداد ضرائب على

[1] لقد تم نشاء مركز كبار الممولين بالفعل بتاريخ بموجب قرار رئيس مجلس الوزراء رقم 1479 لسنة 2005 وقد حددت المادة الثانية من اهدافه فى تيسير اجراءات التعامل مع مصالح الضرائب وتطوير الادارة الضريبية واستحداث انظمة العمل التى تكفل سلامة وتطوير الاداء بالمصالح الايرادية (الجريدة الرسمية – العدد 36 مكرر(B) فى 2005/9/13 .

الدخل بمبلغ 700000 جنيه ، وتكون جملة مايسددونه من ضرائب مبيعات تصل الى مليون جنيه .

2- فئة متوسطي الممولين

وهم الممولون من فئة متوسطى فى رقم الاعمال السنوى فى النشاط حيث تحقق حد التسجيل المبدئى المفترض عند الانتقال الكامل لضريبة القيمة المضافة ، وتتدرج تلك الفئة تحت ضريبة الدخل اقل من 7000000 جنيه ، حيث سيتم انشاء مأموريات نموذجية لمتوسطى الممولين .

3- فئة صغار الممولين

وهى الشريحة الثالثة التى تحقق اقل من حد التسجيل المحدده لفئة متوسطى الممولين ، ويتعين وضع أسس مبسطة لمحاسبتهم ضريبيا .

المحاسب القانوني (المراجع الخارجى) Auditor

يلتزم كل ممول أن يقوم إلى مأمورية الضرائب المختصة أقرارا ضريبيا سنويا على النموذج المحدد في اللائحة التنفيذية لقانون الضرائب مصحوبا بالمستندات اللازمة.

ويكفى اعتماد الإقرار من احد المحاسبين المقيدين بالسجل العام للمحاسبين والمراجعين طبقاً لأحكام القانون رقم 133 لسنة 1951بمزاولة مهنة المحاسبة والمراجعة أو من الجهاز المركز للمحاسبات بحسب الاحوال أقرارا بأن صافى الربح الخاضع للضريبة أو الخسارة كما ورد بالإقرار قد أعد وفقا لأحكام القانون وهذه اللائحة .

وفى جميع الأحوال يجب أن يكون الإقرار موقعا من محاسب مقيد بجدول المحاسبين والمراجعين بالنسبة لشركات الأموال والجمعيات التعاونية والأشخاص الطبيعيين وشركات الأشخاص إذا تجاوز رقم الأعمال لاى منهم مليونى جنيه سنويا .

وبالإضافة إلى قيام المحاسب القانوني (أو المراجع الخارجي) بإعداد تقرير مراجعة عن الشركات التي يقوم بمراجعتها ويشهد فيه أن الشركة قد قامت بإعداد قوائمها المالية وفقا لمعايير المحاسبة المصرية ، فإنه يوقع على إقرار مرفق بالإقرار الضريبي الممول يفيد مايلى :

"أقر أنا الموقع أدناه بأن البيانات الواردة بالإقرار الضريبي صادقة وأمينة طبقا لحجم الأعمال والإيرادات المحققة خلال العام ومن واقع الدفاتر والمستندات المؤيدة لذلك ، كما أقر بعلمي التام بالجزاءات والعقوبات الواردة بالقانون في حالة مخالفة بيانات الإقرار الضريبي المقدم للحقيقة وان الإقرار الضريبي قد تم إعداده وفقا لأحكام قانون الضريبة على الدخل ولائحته التنفيذية" .

وقد أثار ذلك الإقرار ثورة المحاسبين على ذلك القانون ، احتجاجا على التضامن في المسئولية مع الممول ، حيث جرى العرف في القوانين الخاصة بالضرائب والسابقة للقانون 91 لسنة 2005 أن تنصب المسئولية وبالتالي العقوبة على الممول باعتباره المسئول الأول عن إقراره الضريبي وما يحمله هذا الإقرار من بيانات وأرقام فهو وحده الذي يتحمل مسئولية صحة هذه البيانات من عدمها ، أما القانون رقم 91 لسنة 2005 فقد استحدث نصا جديدا فى المادة رقم 84 وهى المادة التي سجلت في القانون عهدا جديدا بالنسبة للمحاسبين . حيث نصت على التزام مصلحة الضرائب بقبول الإقرار الضريبي على مسئولية الممول ، كما استحدث القانون في المادة 132 معاقبة المحاسب القانوني بالحبس وبغرامة لاتقل عن عشرة آلاف جنيه ولا تزيد عن مائة ألف جنيه أو بإحدى هاتين العقوبتين باعتبار أن المحاسب هو المسئول الأول عن الإقرار الضريبي .

ورغم اعتراض المحاسبين على هذه العقوبات إلا أن الاعتراض الأكبر الذي أثار ضجة في المجتمع الضريبي كان فيما يخص الإقرارات الضريبية حيث تــم إعداد الإقرار الضريبي متضمنا توقيعا من المحاسب القانوني عليه مع الممــول ، وهو مااعتبره المحاسبون صاعقة حيث يعتبر المحاسب مسئولا عن كــل ماجــاء بالإقرار وهذا ماجعلهم يرفضون اعتماد الإقرارات الضريبية خوفا من المــسئولية القانونية التي رمى بها القانون على كاهلهم ، حيث أكد المحاسبون أن اعتراضهم على هذا التوقيع الذي يحملهم المسئولية عن معلومات اقر بها الممول تحمل الخطأ والصواب ، مما يمثل أجحافا عليهم .

ولاشك أن الإقرار المتضمن في الإقرار الضريبي قد انطــوى علــى ثلاثــة أقرارات هي:

1- الإقرار بأن البيانات الواردة بالإقرار الضريبي صادقة وأمينة طبقا لحجم الأعمال والإيرادات المحققة خلال العام من واقع الدفاتر والمستندات المؤيدة لذلك.

2- الإقرار بالعلم بالجزاءات والعقوبات الواردة بالقانون في حالــة مخالفــة بيانات الإقرار الضريبي المقدم للحقيقة .

3- أن الإقرار الضريبي تم إعداده وفقاً لأحكام قانون الضريبة على الــدخل ولائحته.

ويتعلق كل من الإقرار الأول والثاني بالممول وحده أو ممثله القانوني ، أما الثالــث فهو الذي يخص المحاسب الذي اعد الإقرارات حيث أن صدق بيانات حجــم الأعمــال والإيرادات المحققة يعلمه الممول شخصيا ، أكثر مما يعلمه اى شخص أخــر خاصــة وان معد الإقرار لايشترط طبقا للقانون أن يكون هو مراقب الحــسابات الــذي قــام بمراجعة حسابات ودفاتر ومستندات الممول ، كما ان مراقب الحسابات ذاته لايــستطيع أن يقر بذلك لأنه يقوم بعملية المراجعة في ظل برنامج يعتمد علــى اختيــار عينــات للمراجعة وليس مراجعة كاملة لكافة عمليات ومستندات الممول .

وقد تعارضت المادة 84 من القانون مع ماجاء بذلك الإقرار ، حيث نصت المادة الأولى على التزام مصلحة الضرائب بقبول الإقرار المنصوص عليه في المادة 82 من القانون على مسئولية الممول ، وهنا يكون التساؤل وهو لماذا يتم في قيام المحاسب بالتوقيع على الإقرار .

وهنا فقد اقترح تقسيم هذا الإقرار إلى إقرارين منفصلين احدهما يوقعه الممول والأخر يوقعه المحاسب المعد لذلك الإقرار.

كما جاءت المادة 132 بعقوبة مغلظة على المحاسب سبقت في ترتيبها اى عقوبة يمكن أن يتحملها الممول رغم مسئوليتة القانونية عن إقراره ، تلك المادة التي ترتبط بمسئولية المحاسب في حالة إخفاءه وقائع علمها أثناء تأدية مهمته ولم تفصح عنها المستندات التي شهد بصحتها أو إخفاءه لوقائع علمها وتتعلق بأي تعديل أو تفسير من شأنه الإبهام بقلة الأرباح أو زيادة الخسارة . الأمر الذي جعل المحاسبون يرفضون التوقيع على ذلك الإقرار حيث أن التوقيع يعد يسلماً منهم بفرضين الإتهام والتجريم مقدماً فضلاً عن أن الأمر يخص الممول أولا وأخيراً كما سبق الإشارة.

ونتيجة لتلك قام وزير المالية بإصدار ضوابط تحدد مسئولية المحاسب القانوني الذي يعتمد الإقرار هي[1]:

• الحصول من إدارة الشركة على البيانات والمعلومات والاطلاع على الدفاتر والمستندات التي يرى المحاسب ضرورتها لمراجعة الإقرار واعتماده .

• التحقق من مطابقة البيانات الواردة بالإقرار الضريبي مع ما ورد بالدفاتر والمستندات والقوائم المالية وتقرير مراقب الحسابات عليها.

---

[1] الكتاب الدورى الصادر من وزير المالية بشأن قواعد وتعليمات عامة رقم (1) لسنة 2006 فى ضوابط اعتماد المحاسب القانونى المستقل للاقرار الضريبى .

- أن تتم مراجعة الإقرار الضريبي وفقاً لمعايير المراجعة المصرية والتي تنص على إجراء فحص اختياري للمستندات المؤيدة.
- الالتزام لدى مراجعة الإقرار واعتماده بما ينص عليه قانون الضريبة على الدخل الصادر بالقانون رقم 91 لسنة 2005 ولائحته التنفيذية .
- علمه التام بالجزاءات والعقوبات بقانون الضريبة على الدخل .

رغماً عن ذلك لم تتضمن اللائحة التنفيذية تحديداً واضحاً لمفهوم علم المحاسب بالوقائع التي يتهم بإخفائها والمنصوص عليها في المادة 132 من القانون وكيفية ذلك العلم على وجه اليقين وكيفية اثباته ، كذلك لم يتم إصدار اى تعليمات تتعلق بتعديل أو تغيير طبيعة الإقرار المطلوب توقيع المحاسب عليه في صدر الإقرار الضريبي . مع ضرورة التأكيد على الالتزام بمعايير المراجعة المقبولة والمتعارف عليها والتي تفيد أن المراجعة تتم على أساس اختباري، وتنص على ان مسئولية المراجع القانونية تعتمد على الالتزام بتطبيق معايير المراجعة.

ويقترح أن يقوم كل محاسب بأن يرفق بالإقرار الضريبي تقريراً خاصاً موقعاً منه يوضح حدود ماقام به عند مراجعته واعتماده للإقرار الضريبي حتى يتم الإفصاح عن مسئوليته القانونية بشكل صريح وواضح .

### 3/3/1 مراحل عملية المحاسبة عن الضريبة على الدخل

تمر عملية المحاسبة عن الضريبة على الدخل وفقاً لأحكام القانون رقم 91 لسنة 2005 ولائحته التنفيذية مراحل رئيسية هي :

1- قياس الدخل الخاضع للضريبة من منظور معايير المحاسبة (الربح المحاسبي) .

2- قياس الدخل الخاضع للضريبة من منظور التشريع الضريبي (الربح الضريبي) .

3- قياس الدخل المعدل الخاضع للضريبة من منظور الربط عن طريق الفحص الضريبي (الربح الضريبي المعدل) .

4- قياس الدخل المعدل الخاضع للضريبة نتيجة الطعن في ربط الفحص الضريبي .

**1- قياس الدخل المحاسبي Measurement of Accounting Income**

يتم قياس الدخل المحاسبي على أساس إعداد قائمة دخل يتم إعدادها وفقاً لأساس معايير المحاسبة المصرية، ويتم ذلك بمقابلة إيرادات الشخص الطبيعي أو الاعتباري بالتكاليف والمصروفات ذات العلاقة التأثيرية بتلك الإيرادات ووفقاً للأسس المحاسبة التي تتضمنها معايير المحاسبة المصرية. وقد أكدت على ذلك المادة 17 من القانون في تحديد النشاط التجاري والصناعي بالنص على :

"يتحدد صافى الربح على أساس قائمة الدخل المعدة وفقاً لمعايير المحاسبة المصرية" .

وقد أكدت على ذلك أيضا المادة (51) من القانون بأنه يتم تحديد صافى الدخل الخاضع للضريبة على الشخص الاعتباري طبقاً للاحكام المطبقة على النشاط التجاري والصناعي الواردة بالباب الثالث من الكتاب الثاني من هذا القانون. ويطلق على الدخل او الربح الناتج من اتباع معايير المحاسبة المصرية التي تمثل إجراءات القياس المحاسبية المقبولة بالربح والدخل المحاسبي **Accounting Income** .

وغنى عن الذكر فإن معايير المحاسبة المصرية قد اتخذت معايير المحاسبة الدولية الأساس لأعدادها ، وقد تم التأكيد على تطبيق المعايير الدولية في الموضوعات التي لم يصدر بها بعد معايير محاسبة مصرية على سبيل المثال المعيار المحاسبي الدولي رقم (12) بعنوان المحاسبة عن الضرائب على الدخل ،

والمعيار المحاسبي الدولي رقم (14) بعنوان عرض المعلومات المالية على أساس القطاع [1].

مما تقدم يتضح أن الربح المحاسبى يمثل صافى الربح قبل خصم ضريبة الدخل الظاهر فى قائمة الدخل المعدة على اساس معايير المحاسبة . وبموجب تلك المعايير سواء الدولية او المصرية تتضمن قائمة الدخل جميع الارباح والخسائر المتعلقة بفترة مالية معينة سواء كانت عن عمليات التشغيل العادية او عن الانشطة غير العادية او ما يطلق عليه بالدخل الشامل **All Inclusive Income** .

**2- قياس الدخل الضريبي Measurement of Accounting Income**

عادة يتم تحديد الدخل الضريبي بتطبيق أحكام قانون الضريبة على الدخل على صافى الربح المشار إليه سابقاً أو بعبارة أخرى على صافى الربح على أساس قائمة الدخل المعدة وفقاً لمعايير المحاسبة المصرية، ويشار إلى ذلك الربح الضريبي بوعاء الضريبة **Tax Base** ، حيث بموجب ذلك يتم تحديد قيمة ضريبة الدخل واجبة الدفع **Tax Payable** او الضريبة واجبة الاسترداد **Tax Recoverable** .

وبطبيعة الحال فإن الربح المحاسبي يختلف عن الربح الضريبي ولايمكن أن يتساوى معه على اعتبار وجود اختلافات بينهما ترجع إلى عدم قبول بعض إجراءات القياس المحاسبية ضريبياً ، ويتم تحديد وعاء الضريبة في الإقرار الضريبي **Tax Return** حيث يتم تعديل الربح المحاسبي حسب متطلبات التشريع الضريبي ، ويمكن تصنيف تلك الاختلافات إلى نوعين هما :

---

[1] أصدرت معايير المحاسبة المصرية بموجب قرار وزير الاقتصاد رقم 503 لسنة 1997 لتساير معايير المحاسبة الدولية وتتمشى فى ذات الوقت على الواقع المصرى وبما لا يتعارض مع قوانينها وتشريعاتها ، وقد قامت لجنة المعايير المحاسبية الدولية **International Accounting Staidards Committee(IASC)** فى عام 1973 وهى لجنة منبثقة من الاتحاد الدولى للمحاسبين **International Federation of Accoutants(IFAC)** تهدف بصفتها هيئة مستقلة الى تحقيق التوحيد للمبادئ المحاسبية المطبقة فى مختلف الاعمال والهيئات عند اعداد القوائم والتقارير المالية فى مختلف اقطار العالم.

## A- الاختلاف الزمني او المؤقت Time or Temporara Difference

ويشير ذلك الاختلاف الزمني إلى أن ما حمل على الربح المحاسبي فترياً يختلف عما تم قبوله ضريبياً ، مع العلم بأن مجموع المصاريف المعترف بها ضريبياً تساوى ماحمل للربح المحاسبي في النهاية ، فالفرق هنا يرجع لتوقيت استقطاع المصاريف مثل توقيت تحميل الاهلاكات Depreciation ، فأتباع طريقة الإهلاك باستخدام نسبة 25% لإهلاك الأصول الثابتة الأخرى (كالأثاث والأجهزة والمعدات ،،،،) طبقاً للقانون يختلف محاسبياً عند استخدام الشركة نسبة أهلاك لتلك الأصول بواقع 10% ونتيجة لذلك فإن صافى الربح المحدد من واقع قائمة الدخل المعدة على اساس الاجراءات المحاسبية سيختلف عما يجب تحميله ضريبيا الأمر الذي سيترتب عليه في النهاية إلى اختلاف الربحية من سنة إلى أخرى ، ولكن في نهاية عمر الأصل يتضح أن ماحمل على الربح المحاسبي يتساوى مع ماحمل على الربح الضريبي والمتمثل في قيمة الأصل المستهلك .

وتتمثل المعالجة المحاسبية فى تلك الحالة عند تحديد وعاء الضريبة على النحو التالي :

xx صافى الربح المحاسبي (من واقع قائمة الدخل) .

(+) **يضاف إليه :**

xx قيمة الاهلاكات المحاسبية

(-) **يخصم منه :**

xx قيمة الاهلاكات الضريبية .

xx

فالاختلافات المؤقتة او الزمنية تمثل فروقات بين قيم بعض الاصول او الالتزامات المدرجة فى قائمة المركز المالى وبين قيمتها للاغراض الضريبية المستقبلية (الوعاء الضريبى المرتبط بها) ، وتتميز تلك الاختلافات بأن تأثيرها لا

يقتصر على الفترة المالية التى تحدث فيها وانما ينعكس تأثيرها علـــى الفتــرات المالية التالية ، اى ان لتلك الاختلافات اثار ضريبية مؤجلة فى المستقبل ، اذ ينتج عنها مبالغ خاضعة للضريبة او واجبة الخــصم فـــى المـــستقبل . اى ان تـــأثير الاختلافات المؤقتة لاينصب على قائمة الدخل وحدها وانما يمتد أيضاً الى قائمـــة المركز المالى .

يترتب على تلك الاختلافات عموماً اصل ضريبة مؤجل نتيجة نقص الــربح الخاضع للضريبة عن الربح المحاسبى فى المستقبل بسبب زيادة قيمـــة الاهـــلاك للاغراض الضريبية عن قيمتة للاغراض المحاسبية فى تلك السنوات .

فإذا ما كانت القيمة الدفترية أكبر من الوعاء الضريبى سوف ينشأ عن ذلـــك (والعكس صحيح) مايلى :

a) فرق مؤقت يتعلق بالاصل يخضع للضريبة ينشأ عنه التزام ضريبى مؤجل .

b) فرق مؤقت قابل للخصم يتعلق بالالتزامات ينشأ عنه اصل ضريبى مؤجل .

**B) الاختلاف الدائم Permemant Difference**

وتمثل الاختلافات الدائمة فروق تنشأ نتيجة معاملة بعض العمليات للاغراض الضريبية بطريقة مختلفة عن معاملتها طبقاً للاغراض المحاسبية .

يرجع ذلك الاختلاف إلى أن التشريع الضريبي لايقبل خصم بعـــض المـــصاريف مثل التبرعات أو المخصصات بمبلغ يزيد عن المعترف به أوالاعتراف بايرادات يجب أضافتها ضريبياً ولكنها لم يتم أضافتها على قائمة الدخل لأسباب عديدة ، أن مثل تلـــك الفروق تعتبر اختلافات دائمة ليس لها علاقة بالتجنـــب **Tax Avoidance** أو التهــرب الضريبي **Tax Evasion** ، وبناء على ذلك فإن الربح الضريبي أو وعاء الضريبة يمكن التوصل إليه عن طريق الاتى :

| صافى الربح المحاسبي من قائمة الدخل | xxx |
|---|---|

**يضاف الى صافى الربح المحاسبي (أو يخصم من الخسائر المحاسبية):(+)**

| | |
|---|---|
| 1- مبالغ لاتدخل ضمن قائمة الدخل وتعد من الإيرادات الخاضعة للضريبة | xx |
| 2- مايزيد عن نسبة 20% المستقطعة سنوياً لحساب الصناديق الخاصة | xx |
| 3- التبرعات والإعانات المدفوعة لغير الحكومة (مؤقتا) . | xx |
| 4- الاحتياطيات والمخصصات على اختلاف أنواعها . | xx |
| 5- الديون المعدومة الغير مستوفاه لشروط الإعدام . | xx |
| 6- خسارة التعامل في أوراق مالية مقيدة في سوق الأوراق المالية المصرية. | xx |
| 7- مقابل الحصول المدفوع للمساهمين بمناسبة حضور الجمعيات العمومية. | xx |
| | xxx |

**يخصم من صافى الربح المحاسبي (أويضاف الى الخسائر المحاسبية):** (-)

| | |
|---|---|
| 1- مبالغ لاتدخل ضمن قائمة الدخل وتعد من التكاليف واجبة الخصم . | xx |
| 2- ديون معدومة تتوافر فيها شروط الإعدام وتم خصمها من المخصص. | xx |
| 3- مخصصات مرتدة سبق خضوعها للضريبة . | xx |
| 4- المستخدم من المخصصات لمواجهة تكاليف واجبة الخصم. | xx |
| 5- الأرباح الناتجة من التعامل في الأوراق المالية . | xx |
| 6- الخسائر المرحلة . | xx |
| 7- التبرعات والإعانات المدفوعة لغير الحكومة بما لايتجاوز 110/10 من الربح السنوى الصافي المعدل . | xx |
| 8- الاعفاءات الضريبية . | xx |
| | xx |
| صافى الربح المعدل | xxx |

الاختلافات اية اثار ضريبية مؤجلة فى المستقبل ونتيجة لذلك لايترتب عليها ايـــة مبالغ خاضعة للضريبة او اية استقطاعات ضريبية فى المستقبل .

اى ان الفروق الدائمة تنصب على قائمة الدخل ولاتمتد الى قائمـــة المركـــز المالى ، حيث انها تؤدى الى تخفيض العبء الضريبى المحمل على قائمة الـــدخل فى الحالات التى ينتج عنها وفورات ضريبية ، كما انها تسفر عـــن زيـــادة هـــذا العبء فى الحالات التى ينتج عنها اضافات ضريبية .

**3- قياس الدخل الخاضع للضريبة من منظور الربط عن طريق الفحص الضريبي**

الأصل أن تربط الضريبة على الأرباح الثابتة من واقع الإقرار المقـــدم مـــن الممول (من واقع صافى الربح الضريبي طبقاً للمشار إليه سابقاً) ، حيث تطبيقـــاً للمادة (89) من القانون يعتبر الإقرار ربطاً للضريبة والتزاماً بإدائها في المو عـــد القانوني وتسدد الضريبة من واقع هذا الإقرار ، فربط الضريبة يقصد به تحديـــد دين الضريبة المستحقة من واقع الإقرار الضريبي للممول .

إلا أن للمصلحة أن تعدل ذلك الربط من واقع البيانات الواردة بالإقرار والمستندات المؤيدة له ، فتطبيقا للمادة (90) من القانون للمصلحة إجراء ربط تقديري للضريبة مـــن واقع أيه بيانات متاحة في حالة عدم تقديم الممول لإقراره أو عـــدم تقديمـــه للبيانـــات والمستندات المؤيدة له ، كما إذا توافرت لدى المصلحة مستندات تثبـــت عـــدم مطابقـــة الإقرار للحقيقة فعليها أخطار الممول وإجراء الفحص وتـــصحيح الإقـــرار أو تعديلـــه وتحديد الإيرادات الخاضعة للضريبة .

وعلى مأمورية الضرائب المختصة أن تخطر الممول بكتاب موصـــى عليـــه بعلم الوصول بعناصر ربط الضريبة وبقيمتها على النموذج 19 ضريبة.

وتطبيقاً للمادة (94) من القانون تقوم المصلحة بفحص أقرارات الممولين ســـنوياً من خلال عينة وتلتزم المصلحة بإخطار الممول بالتـــاريخ المحـــدد للفحـــص ومدتـــه

التقديرية ، ويلتزم الممول بتمكين موظفي المصلحة من الاطلاع على ماليه من دفاتر ومستندات ومحررات .

في ضوء ماتقدم تقوم المأمورية المختصة بإخطار الممول بعناصر ربط الضريبة وقيمتها وفقاً لأحكام المادة (90) على النموذج (19) ضريبة في الأحوال التالية :

1- التعديل من واقع البيانات الواردة بالإقرار (المستندات المؤيدة له) .

2- عدم تقديم الممول إقراره الضريبي .

3- تقديم الممول لإقراره الضريبي دون بيانات أو مستندات مؤيدة له.

4- في حالة توافر مستندات لدى المصلحة تثبت عدم مطابقة الإقرار للحقيقة .

5- ربط الضريبة قبل حلول التاريخ المحدد لاستحقاقها.

**4- قياس الدخل المعدل الخاضع للضريبة نتيجة الطعن في ربط عن مصلحة الضرائب**

نتيجة وجود اختلافات فيما بين الربح المحاسبي الضريبي المحدد عن طريق معدى الإقرارات الضريبية للممولين والربح المحاسبي الضريبي المعدل المحدد عن طريق المأموريات الضريبية المختصة التي تمثل الإدارة الضريبية (مصلحة الضرائب) تنشأ المنازعات الضريبية بين الممولين والإدارة والضريبية ، ويمكن أن تمر تلك المنازعات بثلاث مراحل هي :

**A- مرحلة إدارية**

وتكون تلك المرحلة من النزاع أمام اللجنة الداخلية أو لجنة الطعن حيث يعرض فيها الممول المنازعات الضريبية عن طريق تظلمه الضريبي بالطعن على ربط المأمورية المختصة الذى يتقدم به إلى تلك المأمورية أو إلى السلطة الضريبية أو أى لجان إدارية خاصة.

وتطبيقاً للمادة (117) من القانون يجوز للممول الطعن في الحالات التي يــتم فيها ربط الضريبة من المصلحة على نموذج ربط الضريبة خلال 30 يــوم مــن تاريخ تسلمه، فإذا لم يطعن عليه خلال تلك المدة أصبح الربط نهائياً.

وتطبيقاً لنص المادة (119) تقوم المأمورية بالبت في أوجه الخلاف بينها وبين الممول بواسطة لجنة داخلية بها خلال 60 يوم من تاريخ تقديم الطعن ، فإذا تــم التوصل إلى تسوية أوجه الخلاف يصبح الربط نهائياً ، أما إذا لم يــتم التوصــل لتسوية أوجه الخلاف تقوم المأمورية بإخطار الممول بذلك وعليها إحالــة أوجــه الخلاف إلى لجنة الطعن المختصة خلال 30 يوم من تاريخ البت ، وعليها أخطار الممول بذلك فإذا انقضت تلك المدة دون أخطار يحق للممول عرض الأمر كتابــة إلى رئيس لجنة الطعن مباشرة ، وعلى رئيس اللجنة خلال 15 يوم مــن تــاريخ عرض الأمر عليه أو وصول كتاب الممول ان يحدد جلسة للنظر في النزاع .

**B- مرحلة إدارية أمام لجنة أعادة النظر**

حيث يقدم الممول طلب خلال 5 سنوات من التاريخ الذي أصبح فيه الــربط نهائيا إلى لجنة أعادة النظر في الربط النهائى ، ويتم تكوين تلك اللجنة بقرار من رئيس مصلحة الضرائب ، والتي تختص بالنظر في ذلك الطلب خلال 15 يوم من ورود إليها ، حيث تصدر قرارها خلال مدة أقصاه 60 يوم مــن تــاريخ وروده الملف الخاص بالنزاع من المأمورية خلال 15 يوم من ورود الطلب الى اللجنة . ويكون قرار اللجنة نافذا بعد اعتماده من رئيس المصلحة .

وقد نصت المادة (124) من القانون على الحالات موضوع اختصاص لجنة أعادة النظر في الربط النهائي (سواء عن طريق لجنة داخلية أو لجنة الطعن) وأهمها:

1- عدم مزاولة الممول اى نشاط ربطت عليه الضريبة .

2- ربط الضريبة على إيرادات غير خاضعة للضريبة .

3- عدم تطبيق الإعفاءات المقررة قانونا .

4- الخطأ في تطبيق سعر الضريبة .

5- عدم ترحيل الخسائر .

6- عدم خصم التبرعات التي تحققت شروط خصمها قانوناً .

7- ربط ذات الضريبة على ذات الإيرادات أكثر من مرة .

**C- مرحلة قضائية**

حيث يتم عرض المنازعة الضريبية فيما بين الممول ومصلحة الضرائب (نتيجة ربط الضريبة عن طريق لجنة الطعن) على محاكم قضائية مستقلة بعيداً عن تأثيرات الإدارة التنفيذية والمكلفين.

فتطبيقاً للمادة رقم (123) من القانون لكل من مصلحة الضرائب والممول الطعن في قرار اللجنة أمام المحكمة الابتدائية التى تنعقد بهيئة تجارية خلال 30 يوماً من تاريخ الاعلان بالقرار ويكون الطعن فى الحكم الصادر من هذه المحكمة بطريقة الاستئناف أياً كانت قيمة النزاع .

**4/3/1 أسس تحديد الدخل الخاضع للضريبة**

يشير تحديد الدخل الخاضع للضريبة الى تحديد الوعاء الضريبى **Tax Base** ويقصد بها الموضوع او الاموال او المحل او المادة التى تفرض عليها الضريبة ولما كانت الاموال تمثل وعاء للضريبة ، فإن الامر يستلزم حصر وتقدير الاموال الخاضعة للضريبة ، حيث يتطلب تحديد مقدار الضريبة ضرورة الوصول الى تقدير حقيقى للمادة الخاضعة لها . وبالطبع كلما كان التقدير دقيقا كلما أمكن الوقوف على حقيقة الوعاء الضريبى . وهذا من شأنه ان يحقق العدالة فى توزيع الاعباء العامة من ناحية ، كما يتضمن غزارة الحصيلة الضريبية من ناحية اخرى خاصة بالنسبة للضريبة على الدخل .

من واقع استقرار نصوص التشريعات يتضح ان منهج المحاسبة الضريبية على الدخل الخاضع للضريبة يعتمد على ثلاثة مداخل اساسية هى :

**1) اسلوب القياس الفعلى Actual Measurement**

يستند ذلك الاسلوب فى قياس القيمة الحقيقة لمادة الضريبة ، وتمثل اليه ذلك القياس فى اقرار الممول الذى يعتمد على اعداد قائمة دخل معدة على اساس معايير المحاسبة المقبولة ، بعبارة اخرى يعتمد على الاقرار الذى يقدمه الممول فى الموعد الذى يحدده القانون يبين فيه مقدار الدخل وتفاصيله او الثروة الخاضعة للضريبة ، وبطبيعة الحال يخضع هذا الاقرار الى اجراءات للتحقق من صحته بمعرفة الادارة الضريبة من خلال فحص وتدقيق دفاتر وسجلات الممول ومايؤيدها من مستندات ، حيث يتم البحث والتقصى الموضوعى للظواهر المتعلقة بالعمليات الحقيقية التى يتضمنها الاقرار الضريبى الذى يقدمه الممول لمأمورية الضرائب المختصة ، بهدف التأكد من صدق تمثيل بيانات الاقرار لنتيجة تلك العمليات وفقا لمتطلبات المحاسبة الضريبية . وفى ظل هذا الاسلوب لاتعنى البيانات التى يرد بهذا الاقرار انها نهائية فى مواجهة تلك الادارة .

وانما لها ان تدخل عليها من تعديلات فيما تقتنع بعدم مطابقته للحقيقة ، وذلك استنادا الى فحص دفاتر الممول ومايؤيدها من مستندات . وفى حالة عدم وجود هذه الدفاتر او عدم امانتها وانتظامها ، فإنه يتم تحديد قيمة المادة الضريبية بطريق التقدير استناداً الى اسس موضوعية . وعلى هذا فإن اسلوب القياس الفعلى اما ان يكون بطريقة التحديد الفعلى استناداً الى دفاتر منتظمة ، او يكون بطريقة التقدير استناداً الى اسس موضوعية يتم تحديدها من قبل الادارة الضريبية . ويعتبر اسلوب التقدير الفعلى أفضل الاساليب لتقدير الوعاء الخاضع للضريبة ، اذ انه يعتمد على الممول ذلته وهو اقدر

من غيره واعلم بحقيقة دخله او ثروته ، كما انه يحمى الممول من تعسف الادارة الضريبية فى ايراداته ، وتوفر عليه الكثير من الاجراءات والوقت ، علاوة على انه يقف كثيرا من اعباء الادارة الضريبية ، ويقلل من نفقات الجباية .

الا ان نجاح هذا الاسلوب يتطلب توافر درجة عالية من الامانة ومن الوعى الضريبى لدى الممولين ، حتى يكون الاقرار صادقا ومعبرا عن حقيقة الدخل ، كما يقتضى توافر ادارة ضريبية على مستوى كبير من الكفاءة والخبرة . حتى يمكنها فحص ومراجعة الاقرارات والدفاتر والسجلات والمستندات والتأكد من صحة البيانات الواردة فيها .

**2- اسلوب التقدير الحكمى**

تلجأ الادارة الضريبية الى تحديد وعاء الضريبة بطريقة التقدير الجزافى اذا لم تعتمد حسابات ودفاتر الممول ، او اذا قدم اقرار لا يستند الى دفاتر وحسابات ، او لم يقدم اقرارا .

ولذلك تلجأ الادارة الضريبية عادة الى اصدار تعليمات تنفيذية للفحص بشأن العناصر الاساسية التى يجب ان يراعيها الفاحص الضريبى عند قيامه بتحديد وعاء الضريبة بأسلوب التقدير الجزافى . ويتم قياس الدخل الخاضع للضريبة بصورة تقريبية اساسها العلاقة المفترضة بين عناصر المادة الخاضعة للضريبة ايرادا ومصروفا ، وذلك وفقا لما يقضى به التشريع الضريبى من حيث الحالات التى يقتصر استخدام هذا الاسلوب بالنسبة لها ، ومن حيث المعيار الذى يستخدم فى القياس .

ومما يؤخذ على اسلوب التقدير الجزافى انه قد لايؤدى الى فرض الضريبة على الدخل او الايراد الحقيقى . كما قد يؤدى الى مغالاة الادارة الضريبية فى التقدير .

**3-اسلوب القياس الثابت**

يعتمد ذلك الاسلوب على التحديد المسبق لاسس التحاسب الضريبى لبعض الانشطة وفقاً لما تنص عليه التشريعات الضريبية على سبيل المثال محاسبة ايرادات ثروة العقارات ، او محاسبة الانشطة والمنشآت الصغيرة او المتناهية الصغر وما الى ذلك .

عموما يعتمد الاختيار من بين الاساليب السابقة من مجال قياس الدخل الخاضع للضريبة بصفة عامة وللضريبة الموحدة بصفة خاصة على مدى تناسب الاسلوب المستخدم مع المتغيرات البيئية القائمة كالوعى الضريبى ونسبة الامية وتقاليد الافراد من ناحية ، والامكانيات العملية المتاحة كمدى امساك وانتظام وامانة الدفاتر المحاسبية وكفاءة الادارة من ناحية اخرى .

**5/3/1 التقرير عن الضرائب المؤجلة فى القوائم المالية**

تمثل الضرائب المؤجلة تلك الفروق الضريبية التى تنشأ نتيجة وجود اختلافات او فروق مؤقتة بين كل من :

- الدخل المحاسبى المحدد طبقا لمتطلبات المعايير المحاسبية بقائمة الدخل .
- الدخل الخاضع للضريبة المحدد وفقا لمتطلبات قانون الضرائب على الدخل ولائحته التنفيذية .

وبصفة عامة يوجد نوعان من الفروق الضريبية :

**A) فروق ضريبية دائمة**

وهى تلك الفروق بين الدخل المحاسبى والدخل الضريبى عن الفترة المحاسبية وهى تنشأ في الفترة المحاسبية الجارية ولاتنعكس فى الفترات المحاسبية التالية .

ولايوجد للفروق الدائمة (سواء موجبة او سالبة) بعداً زمنياً نتيجة لتزامن نشأتها مع انعكاسها فى ان واحد ومن ثم لاينتج عنها مشاكل محاسبية لعدم نشأة

ضرائب مؤجلة عنها .

**B) فروق ضريبية مؤقتة**

وهى تلك الفروق بين الدخل المحاسبى والدخل الضريبى عن الفتـــرة والتـــى تنشأ نتيجة ان بعض المصروفات والايرادات تدرج فى الربح الخاضع للـــضريبة فى توقيت يختلف عن توقيت ادراجها فى الربح المحاسبى ، وهى تنشأ فى فتـــرة محاسبية ثم تنعكس بالسداد او الاسترداد فى فترة او فترات محاسبية تالية .

وتتسم تلك الفروق بأن لها بعد زمنى حيث يختلف توقيت نشأتها عن توقيـــت انعاكسها مما يترتب عليه نشأة ضرائب مؤجلة قد تكون فى اصول ضريبية مؤجلة او التزامات ضريبية مؤجلة ، فتلك الفروق ينشأ عنها مشاكل محاســـبية نتيجـــة ارتباطها بعدة سنوات ، وقد تكون تلك الفروق موجبة اذا كان يترتب عليها اضافة او زيادة مؤقتة فى الربح الخاضع للضريبة ، كما تعتبر مدينة اذا ترتب عليها نشأة اصول ضريبية مؤجلة (وهى تمثل حقوقاً ضريبية للشركة قبل الادارة الـــضريبية مؤجل الحصول عليها لسنوات تالية ، وهى تعد بمثابة مدفوعات مقدمة او مبـــالغ قابلة للخصم من وعاء الضريبة مستقبلا) .

وقد تعتبر تلك الفروق سالبة اذا كان يترتب عليها خفض او نقص مؤقت فى الربح الخاضع للضريبة ، كما تعتبر دائنة اذا ترتب عليها نشأة التزامـــات ضـــريبية مؤجلـــة (وهى تعد حقوقاً للادارة الضريبية قبل الشركة مؤجلة الجباية لسندات تاليـــة ، وتعتبـــر بمثابة ايرادات سيادية مستحقة ومبالغ قابلة للخضوع ضمن وعاء الضريبة مستقبلا ،

ونتيجة لان تلك الفروق تمثل خروجاً عن مبدأ استقلال السنوات الـــضريبية ، من ثم يتعين تطبيق مدخل للتخصيص الضريبى من اجل توزيع عبء الـــ بين الفترات المختلفة ، وبناء عليه يتم تحديد قيمة تلك الفروق الـــضريبية التـــ

تتكون منها الضرائب المؤجلة الامر الذى ينعكس اثره فـى تحديـد مـصروف الضريبى المحملة على قائمة الدخل .

وباستقراء ماورد بالقانون رقم 91 لسنة 2005 يتضح مدى ونطاق تلـك الفـروق الضريبية الدائمة الموجبة والسالبة او الفروق الضريبية المؤقتة الموجبة والسالبة [1] .

| نوع الفرق | أمثلة تطبيقية ايضاحية |
|---|---|
| (1) الفـروق الـضريبية الدائمة الموجبة | 1- الزيادة فى المصروفات غير المؤيـدة بالمـستندات عـن 7% مـن المصروفات الادارية والعمومية المؤيدة بالمستندات .<br>2- استبعاد جزء من العوائد المدينة المحملة على قائمة الدخل فى حالة عدم استيفاء الشروط .<br>3- استبعاد المبالغ المستقطعة من امـوال الـشركة لحـساب صـناديق الادخار او المعاش فى حالة عدم توافر الشروط (بنـسبة 100%) او بما يزيد على 20% من مجموع الاجور .<br>4- مايزيد على 10% من تبرعات المدارس والمستشفيات ومؤسسات البحـث العلمى .<br>5- ما ينشأ من فروق ناتجة عن التغير فى السياسات المحاسبية .<br>6- عدم خصم الخسائر الاجنبية المحققة بالخارج .<br>7- المخصصات (الغير البنوك وشركات التأمين) .<br>8- الغرامات والتعويضات الناتجة عن ارتكاب جناية او جنحة عمدية .<br>9- الضريبة على الدخل . |
| (2) الفـروق الـضريبية الدائمة السالبة | 1- الارباح الرأسمالية المعفاة فى حالـة اسـتيفاء الـشروط المحـددة بمناسبة تغيير الشكل القانونى .<br>2- التوزيعات الناتجة عن المساهمة فى اشخاص اعتبارية مقيمة اخرى |

[1] د. أسامة على عبد الخالق ، اثر نصوص التشريع الضريبى علـى التركيبـة الهيكليـة للـضرائب المؤجلـة وانعكاس ذلك على حجم الاعباء النقدية وكفاءة الأفصاح المحاسبى ، بحث منشور بمـؤتمر الجمعيـة المـصرية للمالية العامة والضرائب العدالحادى عشر ، بعنوان القانون 91 لـسنة 2005 المـشكلات ومعوقـات التطبيـق ومقترحات الحلول ، 19- 22 يونيو 2006 دارالدفاع الجوى – القاهرة .

| | |
|---|---|
| | سواء بالمساهمة عند التأسيس او بالشراء من البورصة .<br>3- ناتج التعامل فى الاوراق المالية بالنسبة لما تحصل عليه الشركة من الاوراق المالية بالنسبة لما تحصل عليه الشركة من الاوراق المالية المقيدة فى بورصة مصرية حيث تعفى الارباح من الخضوع او تخصم الخسائر المحققة بشرط الوفاء بالشروط المحددة . |
| (3) الفـــــروق الضريبية المؤجلة الدائنــــــة (الالتزامـــــات الـــــضريبية المؤجلة) | **1- الاهلاك المعجل**<br>1/1 عند النشأة .. يمثل فروقاً مؤقتة سالبة .<br>2/1 عند الانعكاس .. يمثل فروقاً مؤقتة موجبة .<br>**2- البيع بالتقسيط**<br>1/1 يقيد محاسبيا طبقاً لاساس الاستحقاق وضريبيا طبقا للاساس النقدى .<br>1/2 عند النشأة يمثل فروقاً مؤقتة سالبة .<br>وعند التحصيل (الانعكاس ) يمثل فروقاً مؤقتة موجبة .<br>**3- اهلاك الاصول الخاضعة لاسلوب القسط الثابت ضريبياً**<br>حيث يتعاقب نشأة ثم انعكاس هذه الفروق الضريبية تبعاً للاختلاف بـــين الحياة الانتاجية للاصل والحياة الضريبية له .<br>4- اهلاك الاصول الخاضعة لاسلوب القسط المتناقص ضريبياً<br>نظراً لارتفاع الاهلاك الضريبى فى السنوات الاولى عن الاخيرة يتضح أن :<br>1/4 فى السنوات الاولى تنشأ فروق ضريبية سالبة .<br>2/4 فى السنوات الاخيرة تنعكس هذه الفروق الضريبية لتصبح موجبة . |
| (4) الفـــــروق الضريبية المؤجلة المدينـــة (الاصـول الـــــضريبية المؤجلة) | **1- مخصصات البنوك**<br>1/1 طبقاً للقانون<br>مازاد عن نسبة الـ 80% يعد فروقاً دائمة موجبة .<br>2/1 طبقاً للائحة ونموذج الاقرار<br>1/2/1 عند التكوين .. مازاد على نسبة الـــ 80% يعد اصولا ضـــريبية مؤجلة تمثل فروق ضريبية مدينة موجبة .<br>2/2/1 عند الاستخدام .. تنعكس هذه الفروق ممثلة فـــروق ضـــريبية مدينـــة سالبة .<br>**2- الخسائر المرحلة للامام** |

| | |
|---|---|
| | 1/2 عند النشأة .. فى سنة حدوث الخسارة تنشأ فروق ضريبية مؤجلة مدينة<br>2/2 عند الانعكاس .. فى السنوات التالية يتم تسويتها تدريجياً .<br>**3- اقساط التأمين الاجتماعى (الجزء غير المسدد)**<br>1/3 عند النشأة .. يتم اجراء قيد استحقاق محاسبى بقيمة ما يخص العام يرد منها بالاقرار الجزء غير النقدى ممثلا فروق ضريبية مؤقتة مدينة موجبة .<br>2/3 عند الانعكاس والسداد .. تنشأ فروق ضريبية مؤقتة مدينة سالبة.<br>**4- الديون المعدومة المحصلة (لغير البنوك وشركات التأمين)**<br>1/4 التى لم يسبق اعتمادها ضريبيا .. ينشأ عن عدم اعتمادها فروق ضريبية مؤجلة مدينة موجبة .<br>2/4 عند تحصيلها .. يتم انعكاسها وتنشأ فروق ضريبية مدينة سالبة . |

## 4/1 مواد أصدار قانون الضريبة على الدخل رقم 91 لعام 2005[1]
## ولائحته التنفيذية الصادرة بالقرار رقم 991 لعام 2005[2]

| | مواد القانون | مواد اللائحة التنفيذية | القواعد والكتب الدورية |
|---|---|---|---|
| 1/4/1 اعمال مواد القانون واللائحة | 1 | 3،1 | _ |
| 2/4/1 الغاء القانون السابق وتحديد موقف لجان الطعن والاعفاءات ذات الصلة | 2 | _ | _ |
| 3/4/1 موقف الاعفاءات المقررة قبل العمل بالقانون | 3 | _ | _ |
| 4/4/1 قواعد واحكام العفو الضريبى | 4 | _ | 2 |
| 5/4/1 قواعد انقضاء الخصومة المنظورة امام المحاكم | 5 | _ | 3 |
| 6/4/1 قواعد انهاء المنازعات المنظورة امام المحاكم | 6 | _ | 4 |
| 7/4/1 احكام انتقالية لخصم العوائد المدينة التى حصلت عليها الاشخاص الاعتبارية | 7 | _ | _ |
| 8/4/1 مواعيد سريان القانون واللائحة | 9،8 | 4،2 | _ |

[1] صدر قانون الضرائب على الدخل رقم 91 لعام 2005 بتاريخ 2005/6/8 ونشر فى الجريدة الرسمية العدد 23 تابع فى 2005/6/9 .

[2] صدر قرار وزير المالية رقم 991 لعام 2005 باصدار اللائحة التنفيذية لقانون الضريبة على الدخل بتاريخ 2005/12/27 ، وقد نشر بالجريدة الرسمية بتاريخ 2005/12/27 على ان يعمل بها من تاريخ 2005/12/28 .

## 1/4/1 أعمال مواد القانون واللائحة

### أولاً: النصوص القانونية

1- نص المادة (1) من قانون اصدار الضريبة على الدخل

| The provisions of the attached law shall apply in respect of the income tax. | يعمل في شأن الضريبة على الدخل بأحكام القانون المرافق . |
|---|---|

2- نص المادة (1) من إصدار اللائحة التنفيذية

| The executive regulations, attached to the income tax law promulgated by law No. 91 for the year 2005and referred to by the term law wherever it is mentioned or referred to in the present regulations shall come into force.<br><br>The rules , general instructions , and circlers to be issued by the minister of finance according to the provisions of the said two laws shall apply where no text is provided in the present decree and its attached executive regulations. | يعمل باللائحة التنفيذية المرفقة لقانون الضريبة على الدخل الصادر بالقانون رقم 91 لسنة 2005، والذى يشار اليه بكلمة القانون حيثما ورد ذكره او احيل اليه فى هذه اللائحة .<br>ويعمل فيما لم يرد بشأنه نص فى هذا القرار واللائحة المرفقة بالقواعد والتعليمات العامة والكتب الدورية التى يصدرها وزير المالية تطبيقاً لاحكام القانونين المشار اليهما . |
|---|---|

3- نص المادة (3) من إصدار اللائحة التنفيذية

| All provision contradicting the present decree or the attached regulations shall be repealed . | يلغى كل مايخالف هذا القرار او اللائحة المرفقة او مايتعارض مع احكامهما. |
|---|---|

### ثانيا: الشرح والتحليل والتقييم

استحدث القانون اسم الضريبة على الدخل على القانون 91 لسنة 2005 وتنصب احكام القانون عموماً طبقاً لنص المادة الاولى من قانون الاصدار من

قانون الاصدار على الضريبة على الدخل ، والافضل والاكثر دقة اطلاق تعبير الضرائب على الدخل على مضمون ذلك القانون .

وقد صدر قرار وزير المالية رقم 991 لسنة 2005 باصدار اللائحة التنفيذية والذى تضمن طبقا للمادة (1) ، (3) من قرار اصدار تلك اللائحة مايلى [1]:

- العمل باللائحة التنفيذية كلما ورد ذكرها او احيل اليها فى اى مادة من مواد القانون .
- العمل فيما لم يرد بشأنه نص فى هذا القرار واللائحة التنفيذية بالقواعد والتعليمات العامة والكتب الدورية التى يصدرها وزير المالية .

وقد تم التأكيد على الغاء كل مايخالف هذا القرار او اللائحة او مايتعارض مع احكامه .

### 2/4/1 الغاء القانون السابق وتحديد موقف لجان الطعن والإعفاءات ذات الصلة

**أولا : النصوص القانونية**

1- نص المادة (2) من اصدار القانون

| | |
|---|---|
| **يلغى قانون الضرائب على الدخل الصادر بالقانون رقم 157 لسنة 1981 على ان تستمر لجان الطعن المشكلة وفقا لاحكام قانون الضرائب على الدخل المشار اليه حتى 31 ديسمبر سنة 2005 فى النظر فى المنازعات الضريبية المتعلقة بالسنوات** | The income tax law as promulgated by law No. 157 of the year 1981 shall be Revoked, providing the apple committees established according to the provisions of the said income tax law shall continue until 31 December 2005 to examine the fiscal litigations connected with the years up to the end of the year 2004, following which the litigations, |

[1] قانون اصدار الضريبة على الدخل الصادر عن طريق رئيس الجمهورية بالاضافة الى قانون الضريبة على الدخل الصادر عن طريق مجلس الشعب .

حتـــى نـهايـــة 2004، وبعـــدها تحـــال المنازعـات التـي لـم يـتم الفـصل فيهـا بـحالتها الى اللجان المشكلة طبقـا لاحكام القانون المرافق .

كما تظل الاعفاءات المحددة لها مدد فى القانون المشار اليه ساريه بالنسبة الى الاشخاص الذين بدأت مدد الاعفاء لهم قبل تاريخ العمل بهذا القانون ، وذلك الى ان تنتهي هذه المدد .

ويلغـى البنـد 1 من المـادة (1) مـن القانون رقم 147 لسنة 1984 بفرض رسم تنمية الموارد المالية للدولة .

litigations, that have not been adjudicated on, shall be referred as they are to the committees established according to the provisions of the provisions of the attached law .

Exemptions, for which periods are determined in the said law, shall remain valid with regard to persons for whom the exemption periods started before the effective date of the present law, until the end of those periods.

Item (1) of article (1) of law NO. 147 for the year 1984 imposing the state's financial resources development duty shall be revoked.

## ثانيا: الشرح والتحليل والتقييم

تناولت المادة الثانية من مواد اصدار القانون ما يلي:

1- إلغاء قانون الضرائب على الدخل الصادر بالقانون رقم 157 لـــسنة 81 (وتعديلاته بالطبع)[1] .

2- استمرار لجان الطعن الحالية في النظر في المنازعات الضريبية المتعلقة بالقانون بالفوائد حتى عام 2004 وتظل في عملها في تاريخ نهايـــة 2005-12-31 . حيث تحال أي منازعات لم يتم حسمها بحالتها إلى اللجنة المـــشكلة طبقـــا لأحكام القانون رقم 91 لعام 2005 .

وباخضاع الفقرة الاولى من المادة الثانية من مواد الاصدار للقانون الدراســـة يتضح ان تستمر لجان الطعن المشكلة وفقاً لاحكام قانون الضرائب على الـــدخل

---

[1] تم تعديل القانون رقم 157 لعام 1981 بموجب القانون رقم 187 لعام 1993 .

المشار اليه حتى 2005/12/31 وبعدها تحال المنازعات التى لم يتم الفصل فيها بحالتها الى اللجان المشكلة طبقاً لاحكام القانون المرافق .

وفى هذا يتعارض النص مع الفقرة الاولى من نص المادة رقم (121) من القانون 91 لسنة 2005 المشار اليه والتى تقضى بأن :

**(تختص لجان الطعن بالفصل فى جميع اوجه الخلاف بين الممول والمصلحة فى المنازعات المتعلقة بالضرائب المنصوص عليها فى هذا القانون ، وفى قانون ضريبة الدمغة الصادر بالقانون رقم 111 لسنة 1980 ، وفى القانون رقم 147 لسنة 1984 بفرض رسم تنمية الموارد المالية للدولة ..)**

من ذلك النص يتضح ان اختصاص لجان الطعن لايشمل الفصل فى المنازعات لم يتم الفصل فيها والمتعلقة بالضرائب المنصوص عليها فى رقم 157 لسنة 1981 والمعدل بالقانون 187 لسنة 1993 .

ومن هنا يقترح لتحقيق الاتساق بين احكام الفقرة الاولى من المادة الثانية من مواد الاصدار والمادة (121) من القانون 91 لسنة 2005 ان يتم تعديل النص بحيث يتسع اختصاص لجان الطعن ليشمل ضرائب القانون 157 لسنة 1981 المعدل بالقانون 187 لسنة 1993 ، وذلك على النحو التالى :

(تختص لجان الطعن بالفصل في جميع أوجه الخلاف بين الممول والمصلحة فى المنازعات المتعلقة بالضرائب المنصوص عليها فى هذا القانون ونظر الضرائب المتعلقة بالقانون 157 لسنة 1981 والمعدل بالقانون 187 لسنة 1993..)

3- بقاء الإعفاءات الضريبية السارية للأشخاص الذين بدأت مدد الإعفاء لهم قبل تاريخ العمل بذلك القانون حتى نهايتها .

4- إلغاء رسم تنمية الموارد المالية الدولية الصادرة بموجب البند (1) من المادة (1) من القانون رقم 147 لعام 1984[1] .

### 3/4/1 موقف الإعفاءات المقررة قبل العمل بالقانون

**أولا : النصوص القانونية**

1- نص المادة (3) من اصدار القانون

| | |
|---|---|
| تلغى المواد ارقام (16، 17، 18، 19، 21، 23مكررا، 24، 25، 26) من قانون ضمانات وحوافز الاستثمار الصادر بالقانون رقم 8 لسنة 1997.<br>وتظل الاعفاءات المقررة بالمواد المشار اليه سارية بالنسبة الى الشركات والمنشآت التى بدأ سريان مدد اعفائها قبل تاريخ العمل بهذا القانون ، وذلك الى ان تنتهى المدد المحددة لهذه الاعفاءات.<br>اما الشركات والمنشآت التى انشئت وفقا لاحكام القانون المشار اليه ولم تبدأ مزاولة نشاطها او انتاجها حتى تاريخ العمل بهذا القانون فيشترط لتمتعها بالاعفاءات المقررة بذلك القانون ان تبدأ مزاولة نشاطها او انتاجها خلال مدة اقصاها ثلاث سنوات من تاريخ العمل بهذا القانون. | Articles Nos. 16, 17, 18, 19, 21, 22, 23 bis, 24, 25 and 26 of the investment Guarantees and incentives law as promulgated by law No. 8 of the year 1997 shall be revoked.<br>Exemptions as prescribed in the said articles shall remain valid with regard to companies and establishments the exemption periods of which started before the effective date of the present law, until the end of the periods determined for those exemptions<br>Companies and establishments created according to the provisions of the said law without beginning the exercise of their activity or production until the effective date of the present law shallconditionally begin exercising their activity or production within a period not exceeding three years within a period not exceeding three years from the effective date of the present law in order to be granted the exemptions prescribed in the present law . |

[1] بموجب ذلك البند من المادة (1) من القانون 147 لعام 1994 كان يفرض ضريبة تبلغ 2% على مازاد عن 18000 من دخل الممول ، ولاشك ان الغاء ذلك البند يحمل فى طياته تخفيف العبء الضريبى على الممولين .

**ثانيا : الشرح والتحليل والتقييم**

A) بموجب القانون رقم 91 لعام 2005 يتم إلغاء الإعفاءات الضريبية المقررة في القانون رقم (8) لعام 1997 المعروف بقانون ضمانات وحوافز الاستثمار وعلى وجه التحديد :-

1) المادة رقم (16) بالاعفاء من الضريبة على الأرباح التجارية والصناعية أو الضريبة على أرباح شركات الأموال لمدة خمس أو عشر أعوام للمشروعات المقامة داخل المناطق الصناعية الجديدة والمجتمعات العمرانية الجديدة .

2) المادة رقم (17) الخاصة باعفاء المشروعات التي تمارس نشاطها خارج الوادي القديم لمدة عشرون عاما .

3) المادة (18) استكمال الشركات الممولة من الصندوق الاجتماعي للتنمية لمدد الإعفاء السابقة .

4) المادة (19) تشمل السنة الأولي للإعفاء المدة من تاريخ بدء الإنتاج أو مزاولة النشاط .

5) المادة (21) إعفاء مبلغ يعادل من رأس المال المدفوع على أرباح شركات الأموال بشروط معينة .

6) المادة (22) إعفاء عوائد السنوات وصكوك التمويل التي تصدرها شركات المساهمة ذات الاكتتاب العام من الضريبة على إيرادات رؤوس الأموال المتنوعة .

7) المادة (23) مكرر تعفي من الضريبة التوسعات التي توافق عليها الجهة الإدارية لمدة خمس سنوات . أي الزيادة في رأس ألمال المستخدمة في إضافة أصول جديدة بهدف زيادة الطاقة الإنتاجية للمشروع .

8) المادة (24) إعفاء أرباح أو تقسيم أو تغيير الشكل القانوني .

9) المادة (25) تمتع الشركات الدامجة والمندمجة بالإعفاءات المقـررة لهـا مثل الاندماج أو التقسيم .

B) تظل الإعفاءات المقررة التي بدء سريان مدة إعفائها قبل تـاريخ العمـل بذلك القانون إلى أن تنتهي المدة المحددة لها حسب المواد المشار إليها .

C) كذلك تعفي الشركات والمنشآت التي أنشئت وفقا للقانون 8 لعام 1997 ، ولم تبدأ مزاولة نشاطها أو إنتاجها حتى تاريخ العمل بالقانون 91 لعام 2005 .

بشرط بداية مزاولة نشاطها أو إنتاجها خلال مدة أقصاها ثلاث سنوات مـن تاريخ العمل بقانون 91 لعام 2005 .

### 4/4/1 قواعد واحكام العفو الضريبى

### أولا: النصوص القانونية

1- نص المادة (4) من اصدار القانون

يعفى كل شخص من اداء جميع مبالغ الضريبة المستحقة على دخله وجميع مبالغ الضريبة العامة على المبيعات ، وذلك عن الفترات الضريبية السابقة على تاريخ العمل بهذا القانون ، وما يرتبط بتلك الضرائب من مقابل تأخير وغرامات وضريبة اضافية وغيرها ، وذلك بالشرطين الآتيين:

اولا : الا يكون الشخص قد سبق تسجيله او تقديمه لاقرار ضريبى او خضع لاى شكل من اشكال المراجعة الضريبية من قبل مصلحة الضرائب العامة او مصلحة الضرائب على المبيعات.

ثانيا : ان يتقدم الممول باقراره الضريبى عن دخله عن اخر فترة ضريبية متضمنا كامل البيانات ذات الصلة ، وان يتقدم التسجيل لدى مصلحة الضرائب على المبيعات اذا بلغ حد التسجيل ، وذلك قبل مضى

Every Person shall be exempted from settling all tax amounts payable on his / her income and from all amounts of the general sales tax due on the fiscal periods before the effective date of the present law, as taxes, subject to the following two conditions :

First: The person shall have not been registered previously, nor submitted a tax return, nor have been subject to any from of fiscal auditing by the General taxation Administration or the sales Taxation Administration present law.

Second: The taxpayer shall submit his/ her tax return on his/her income for the fiscal period comprising all data related thereto, and shall apply for thereto, and shall apply for registration with the sales Taxation Administration if he/she has reached the limit for registration, before

| | |
|---|---|
| سنة من تاريخ العمل بهذا القانون.<br><br>ويسقط الاعفاء اذا لم ينتظم الممول فى تقديم اقراراته الضريبية عن دخله عن الفترات الضريبية الثلاث التالية. | the lapse of one year from the effective date one year from the effective date of the present law.<br>The exemption shall abate if the taxpayer fails to submit his/ her tax returns on his/her income regularly for the subsequent three fiscal periods. |

## ثانيا: الشرح والتحليل والتقييم

1- يتم إعفاء كل شخص من أداء جمع مبالغ الضريبة المستحقة سواء ضريبة على الدخل أو على المبيعات عن الفترات الضريبية السابقة على تاريخ العمل بالقانون 91 لعام 2005 ، وما يرتبط بها من مقابل تأخير أو غرامات بشرطين هما :-

A) عدم سبق تسجيل الشخص أو تقديمه لإقرار ضريبي أو عدم خضوعه لأي مراجعة ضريبية .

B) تقديم الممول لإقراره الضريبي متضمنا كامل البيانات عن دخله عن أخر فترة ضريبية وتقدمه للتسجيل لمصلحة الضرائب على المبيعات (في حالة بلوغه حد التسجيل قبل مضي سنة من تاريخ العمل بذلك القانون) .

ويسقط الاعفاء اذا لم ينتظم الممول فى تقديم اقرارته عن دخله عن الفترات الضريبية الثلاثة التالية .

2- وقد أكد الكتاب الدوري رقم (2) لعام 2005 بشأن قواعد تطبيق أحكام العفو الضريبي المقرر بتلك المادة على أهمية مراعاة مايلى :[1]

---

[1] الكتاب الدورى رقم (2) لسنة 2005م بشأن قواعد تطبيق احكام العفو الضريبى المقرر بالمادة الرابعة من قانون الضريبة على الدخل الصادر بالقانون رقم 91 لسنة 2005م .

A. ألا يكون للشخص أي ملف ضريبي سـواء للنـشاط التجـاري أو الصناعي أو للمهن غير التجارية .

B. أن يتقدم الشخص بإقرار ضريبي عن دخله عن أخر فترة ضـريبية سابقة على تاريخ العمل بهذا القانون ، ويقصد بتلك الفترة الضريبية بالـسنة الضريبة عن دخل الفترة المنتهية في 2004/12/31 أو الفترة الضريبية التي تنتهي قبل تاريخ العمل بذلك القانون .

أما بالنسبة للضريبة العامة على المبيعات فيكـون الالتـزام بتحـصيل وتوريد الضريبة من تاريخ تسجيل الممول لدي المـصلحة خـلال المهلـة الممنوحة التي تنتهي في 2006/6/9 ، كما يتقدم للتسجيل بالمصلحة إذا بلغ حد التسجيل .

C- أن يتقدم الممول بطلب للاستفادة بالعفو الضريبي قبل مضي سنة من تاريخ العمل بهذا القانون (أي قبل 2006/6/10) .

D- أن ينتظم الممول في تقديم إقراراته الضريبية عن دخله عن الفترات الضريبية الثلاث التالية للفترة الضريبية السابق تقديم إقراره الضريبي عنها .

E- يلتزم الممول مع مراعاة ما ورد بالبند رقم (1) أن يقدم إقرارا بأنه لم يسبق تعامله مع أي مأمورية من مأموريات مصلحة الضرائب العامة ، ولم يسبق تسجيله لدي مصلحة الضرائب على المبيعات .

**B) على ان تقوم المأمورية بالاتى :**

A- بالتأكد من صحة هذه البيانات عن الفترة السابقة حتى تاريخ تقـديم الطلب .

B- أن تسجل هذا الطلب في سجل خاص تثبت فيه رقم وتاريخ تقـديم الطلب وصفة من تقدم به ونوع النشاط أو المهنة .

C- الانتهاء من دراسة طلب الممول وإصدار شهادة بالعفو الضريبي من المنطقة خلال مدة أقصاها 30 يوما من تاريخ تقديم الطلب وإلا تقدم الممول بطلب إلى رئيس المصلحة لبحث أسباب عدم إبداء الرأي في طلب الممول والرد عليه .

D- إذا تأكدت من توافر شروط العقد على المأمورية أن تعد مذكرة برأيها بأحقية الممول في الحصول على العفو الضريبي لاعتمادها من رئيس المنطقة التابعة لها لأصدار قراره بذلك .

E- تسجيل قرار العفو في سجل خاص وتسلم الممول صورة منه على أن تتابع التأكد من أن الممول قد انتظم في تقديم إقراراته الضريبية عن دخله عن الفترات الضريبية الثلاثة التالية .

## 5/4/1 قواعد انقضاء الخصومة المنظورة امام المحاكم

### اولا : النصوص القانونية

1- نص المادة (5) من اصدار القانون

| | |
|---|---|
| تنقضي الخصومة في جميع الدعاوي المقيدة او المنظورة لدى جميع المحاكم على اختلاف درجاتها قبل اول اكتوبر سنة 2004 بين مصلحة الضرائب والممولين و التي يكون موضوعها الخلاف في تقدير الضريبة وذلك اذا كان الوعاء السنوي للضريبة محل النزاع لا يجاوز عشرة آلاف جنيه . وتمتنع المطالبة بما لم يسدد من ضرائب تتعلق بهذه الدعاوى.<br><br>وفي جميع الاحوال لا يترتب على انقضاء الخصومة حق الممول في استرداد ما سبق ان سدده تحت حساب الضريبة المستحقة على الوعاء المتنازع عليه. | The litigation shall abate in all action enrolled or examined by all courts of all degrees before the 1st of October 2004between the taxation administration and the taxpayers, in which the merits constitute a difference in the tax estimation, if the annual taxable base subject of the litigation does not exceed ten thousand pounds. No claim shall be filed for the unsettled taxes connected with those actions.<br><br>In all cases, abating the litigation shall not result in the taxpayer's right to retrieve the amounts settled before on account of the tax due on the taxable base subject of litigation. |

| The foregoing shall be valid unless the taxpayer insists on continuing the litigation in the action by means of a request to be submitted to the court before which the action is heard, within six months from the effective date of the present law. | وذلك كله ما لم يتمسك الممول باستمرار الخصومة فى الدعوى بطلب يقدم الى المحكمة المنظورة لديها الدعوى خلال ستة اشهر من تاريخ العمل بهذا القانون. |
|---|---|

## ثانيا: الشرح والتحليل والتقييم

1) تنقضي الخصومه في جميع الدعاوي المقيدة أو المنظورة لـدي جميـع المحاكم على اختلاف درجاتها قبل أول أكتوبر عام 2004 بين مصلحة الضرائب والممولين والتي يكون موضوعها الخلاف في تقدير الضريبة إذا كـان الوعـاء السنوي للضريبة محل النزاع لا يجاوز عشر ألاف جنية (حيث تمنع المطالبة بما لم يسدد من ضرائب تتعلق بهذه الدعاوي) .

2) في جميع الأحوال لا يترتب على انقضاء الخصومة حـق الممـول فـي استرداد ما سبق أن سدده تحت حساب الضريبة المستحقة على الوعاء المتنـازع عليه ، ما لم يتمسك الممول باستمرار الخصوم بطلب يقدم للمحكمة المنظورة لديها الدعوى خلال ستة شهور من تاريخ العمل بذلك القانون .

3) يراعي في تطبيق المادة الرابعة ثلاثة شروط أوضحها الكتـاب الـدوري رقم 3 لعام 2005 بشأن قواعد أنقضاء الخصومة : [1]

A- أن تكون الدعوى مدنيه ومقيدة أو منظورة أمام القضاء باختلاف درجاته قبل أول أكتوبر عام 2004 .

B- أن يكون الوعاء السنوي للضريبة محل النزاع لا يجـاوز عـشر آلاف جنية أيا كان نوع النزاع ، ويقصد بذلك الوعاء الضريبي هو مجموع قيمة بنـود

[1] الكتاب الدورى رقم 3 لسنة 2005 بشأن قواعد انقضاء الخصومه وفقاً لاحكام المادة الخامسة مـن قـانون الضريبة على الدخل الصادر بالقانون رقم 91 لسنة 2005 .

الخلاف المتنازع عليها لكل سنة على حدة وفقا لقرار لجنة الطعن وحكم المحكمة المطعون فيه حسب الأحوال .

C- ألا يتمسك الممول باستمرار الخصوم في الدعوى .

وتنقضي الخصومة بقوة القانون في حالة توافر تلك الشروط مجتمعة ، ولا يترتب على انقضائها حق الممول في استرداد ما سبق أن سدده تحت حساب الضريبة المستحقة على الوعاء المتنازع عليه .

ويتعين أن تقوم المأمورية بإجراء ما يلي :

- تسليم الممول شهادة تفيد إنقضاء الدعوى وإبراء ذمة الممول .

- حصر الدعاوى المقيدة أو المنظورة لدي المحاكم على اختلاف درجاتها الخاضعة لأحكام تلك المادة ومتابعة مدتها من حيث الانقضاء أو الاستمرار في سجل خاص يتضمن كافة البيانات ذات الصلة بالدعاوي .

## 6/4/1 قواعد انهاء المنازعات المقيدة او المنظورة امام المحاكم

### اولا : النصوص القانونية

1- نص المادة (6) من اصدار القانون

| | |
|---|---|
| فى غير الدعاوى المنصوص عليها فى المادة الخامسة من هذا القانون ، يكون للمولين فى المنازعات القائمة بينهم وبين مصلحة الضرائب والمقيدة او المنظورة امام المحاكم على اختلاف درجاتها قبل اول اكتوبر سنة 2004 طلب انهاء تلك المنازعات خلال سنة من تاريخ العمل بهذا القانون مقابل اداء نسبة من الضريبة والمبالغ الاخرى المستحقة على الوعاء السنوى الضريبة المتنازع عليه وفقاً للشرائح الاتية: | In other than the actions prescribed in articale-5 of the present law, the taxpayers, in the litigations exiting between them and the taxation administration, which are enrolled in or examined by the the1st of October 2004, may request terminating the litigations within one year from the effective date of the present law, in return for settling a percentage of the tax and the other amounts due on the annual taxable base subject of the litigation, according to the following brackets : |

1- (10%) of the amount of the tax and the other amounts due on the taxable base subject of the litigation, he it does not exceed a total of one hundred thousand pounds.

2- (25%) of the amount of the tax and the other amounts due on the taxable base subject of the litigation, with regard to the portion exceeding one hundred thousand pounds up to five hundred thousand of that taxable base.

3- (40%)of the tax and the other amounts due on the taxable base subject of litigation , with regard to the portion exceeding five hundred thousand pounds of that base, after styling the percentage prescribed in item (1and2 with regard to the range up to and not exceeding five hundred thousand pounds of that taxable base.

The taxpayers settlement of the percentage prescribed according to the previous items shall result in clearing him of the amount of the tax and the othe amounts subjeets of the litigation , and the court shall rule terminating the litigation in the action if the tax payer produces to the our evidence of that settlement.

In all cases, abating the litigation shall not result in the taxpayers right to retrieve the amounts settled before on account of the tax subject of litigation

1- (10٪) من قيمة الضريبة والمبالغ الاخرى المستحقة على الوعاء المتنازع عليه اذا لم تجاوز قيمته مائة الف جنيه .

2- (25٪ من قيمة الضريبة والمبالغ الاخرى المستحقة على الوعاء المتنازع عليه وذلك بالنسبة الى ماتجاوز قيمته مائة الف جنيه من هذا الوعاء.

3- (40٪) من قيمة الضريبة والمبالغ الاخرى المستحقة على الوعاء المتنازع عليه وذلك بالنسبة الى ما تجاوز قيمته خمسمائة الف جنيه من هذا الوعاء ، وذلك بعد سداد النسبتين المنصوص عليهما فى البندين (1،2) بالنسبة الى ما لا يجاوز خمسمائة الف جنيه من هذا الوعاء.

ويترتب على وفاء الممول بالنسب المقررة وفقا للبنود السابقة براءة ذمته من قيمة الضريبة والمبالغ الاخرى المتنازع عليها ،ويحكم بانتهاء الخصومة فى الدعوى اذا قدم الممول الى المحكمة مايفيد ذلك الوفاء.

وفى جميع الاحوال لا يترتب على انقضاء الخصومة حق الممول فى استرداد ما سبق ان سدده تحت حساب الضريبة المتنازع عليها.

## ثانيا: الشرح والتحليل والتقييم

أصدرت مصلحة الضرائب كتابا دوريا بخصوص قواعد انهاء المنازعات وفقا لحكم المادة السادسة منه فى غير الدعاوى المنصوص عليها فى المـادة الخامسة من ذلك القانون على النحو التالى[1] :-

1- يكون للممولين طلب إنهاء المنازعات القائمة بينهم وبين مصلحة الضرائب والمقيدة أو المنظورة أمام المحاكم على اختلاف درجاتها قبل أول أكتوبر عام 2004 (إذا كان الوعاء السنوي للضريبة يجاوز عشر آلاف جنية) خلال سنة من تاريخ العمل بهذا القانون .

2- يتم إنهاء تلك المنازعات مقابل أداء نسبة من الضريبة والمبالغ الأخرى المستحقة على الوعاء السنوي للضريبة المتنازع عليه ويقصد به مجموع قيمة بنود الخلاف المتنازع عليها لكل سنة على حده والمقيدة أوالمنظورة أمام المحاكم قبل أول أكتوبر 2004 من واقع صحيفة من الممول أو المصلحة وفقا للشرائح التالية :-

A- 10% من قيمة الضريبة والمبالغ الأخرى المستحقة على الوعاء المتنازع عليه إذا لم تجاوز قيمته مائة ألف جنية .

B- (25%) من قيمة الضريبة والمبالغ الاخرى المستحقة على الوعاء المتنازع عليه وذلك بالنسبة الى ما تجاوز قيمته مائة الف جنية وحتى خمسمائة الف جنيه من هذا الوعاء ، وذلك بعد سداد النسبة المنصوص عليها فى البند (1) بالنسبة الي ما لا يجاوز مائة الف جنية من هذا الوعاء .

---

[1] الكتاب الدورى رقم (4) لسنة 2005 بشأن قواعد انهاء المنازعات المقيدة او المنظورة امام المحـاكم وفقـا لحكم المادة السادسة من قانون الضرائب على الدخل الصادر بالقانون رقم 91 لسنة 2005 .

C- (40%) من قيمة الضريبة والمبالغ الاخرى المستحقة على الوعاء المتنازع عليه وذلك بالنسبة الى ما تجاوز قيمته خمسمائة الف جنيه من هذا الوعاء ، وذلك بعد سداد النسبتين المنصوص عليهما فى البندين (1،2) بالنسبة الى ما لا يجاوز خمسمائة الف جنيه من هذا الوعاء .

3- يترتب على وفاء الممول بالنسب المقررة براءة ذمته من قيمة الضريبة والمبالغ الأخرى المتنازع عليها ، ويحكم بإنتهاء الخصومة في الدعوى إذا قدم الممول إلى المحكمة ما يفيد ذلك الوفاء .

4- في جميع الأحوال لا يترتب على إنقضاء الخصومة حق للممول في استرداد ما سبق أن سدده تحت حساب الضريبة المتنازع عليها .

**ثالثا : التطبيق المحاسبى لقواعد انهاء المنازعات المنظورة امام المحاكم**

يراعي توافر الشروط التالية لتطبيق أحكام هذه المادة وفقا للكتاب الدوري رقم 4 لعام 2005 بشأن قواعد إنهاء المنازعات المقيدة أو المنظورة أمام المحاكم :

1. أن تكون المنازعة القائمة بين الممول والمصلحة فى دعوى مدنية مقيدة أو منظورة أمام المحاكم على اختلاف درجاتها قبل أول أكتوبر 2004م .

2. أن يتقدم الممول بطلب انهاء المنازعة خلال سنة من تاريخ العمل بهذا القانون اى قبل يوم 2006/6/10 الى المأمورية المختصة مرفقا به شهادة من المحكمة بالحالة التى عليها الدعوى .

3. أن يكون انهاء المنازعة مقابل اداء نسبة من الضريبة والمبالغ الاخرى المستحقة على الوعاء المتنازع عليه والذى يتم تحديده لكل سنة على حدة وفقا لصحيفة الدعوى وذلك عند تقديم الطلب وفقا للشرائح المشار اليها سابقا .

**ويتم توضيح ذلك من خلال المثال التالي :**

**مثال رقم (1):**

شركة تخضع للضريبة وفقا للقانون رقم 157 لسنة 1981 وتعديلاته بسعر 40% ، وقد بلغ إجمالي وعاء الضريبة طبقا لقرار لجنة الطعن مبلغ 2.000.000 جنية في سنة واحدة ، طعن الممول أمام القضاء في بنود هذا القرار وبلغ إجمالي البنود المتنازع عليها 750.000 جنية ، وفي هذه الحالة يكون الوعاء المتنازع عليه هو 750.000 جنية ، ويتم تقدير المبالغ المستحقة مقابل إنهاء الخصومة على النحو التالي :

أولا : (القيمة بالالف جنيه)

| شرائح الوعاء المتنازع عليه | الضريبة المستحقة | النسبة | الضريبة الواجب أداؤها |
|---|---|---|---|
| 100 | 40 | %10 | 4 |
| 400 | 160 | %25 | 40 |
| 250 | 100 | %40 | 40 |
| إجمالي الضريبة | 300 | – | 84 |

تكون الضريبة المستحق أداؤها مقابل إنهاء النزاع 84.000 جنية

ثانيا : يحسب إجمالي الضريبة المستحقة على الوعاء الغير متنازع عليه وقدره 1250000 جنية على أساس :-

500000 = %40 × 1250000

وبذلك تكون جملة الضريبة الواجب أداءها لإنهاء النزاع هو 84000 جنية عبارة عن الضريبة على الوعاء المتنازع عليه مضافا إليه المبالغ المستحقة على الوعاء غير المتنازع عليه ، مع مراعاة خصم مبالغ الضريبة التي سبق سدادها عن هذه السنة .

4. إذا كانت الدعاوى مقامة عن أكثر من سنة يتحدد الوعاء المتنازع عليه لكل سنة على حدة حسب نقاط الخلاف المطعون فيها والمذكورة بصحيفة الدعوى لكل سنة على حدة .

**مثال رقم (2) :**

إذا كان عدد السنوات محل النزاع ثلاث سنوات تتمثل فيها المبالغ محل الدعوى على الوجه الآتي :

| بيان | المبلغ محل الدعوى | المبالغ المتنازع عليه |
|---|---|---|
| السنة الأولي<br>السنة الثانية<br>السنة الثالثة | 2.000.000<br>2.500.000<br>3.000.000 | 9.000<br>300.000<br>750.000 |

يكون التعامل مع أطراف النزاع كالآتي :

أولا : تلغى الخصومة بالنسبة للسنة الأولي لكون الوعاء المتنازع عليه لا يتجاوز عشرة آلاف جنيها وفقا لحكم المادة الخامسة من القانون .

ثانيا : بالنسبة للسنة الثانية يتم حساب الضريبة الواجب أداؤها عن الوعاء المتنازع عليه كما يلي :

| الشريحة | الضريبة المستحقة | النسبة | الضريبة الواجب أداؤها |
|---|---|---|---|
| 100.000 جنية<br>200.000 جنية | 40.000<br>80.000 | %10<br>%25 | 4.000<br>20.000 |
| **الإجمالي** | 120.000 | — | 24.000 |

ثالثا : بالنسبة للسنة الثالثة تكون الضريبة المستحقة على الوعاء المتنازع عليه على الوجه الآتي :

| الشريحة | الضريبة المستحقة | النسبة | الضريبة الواجب أداؤها |
|---|---|---|---|
| 100.000 جنية | 40.000 | %10 | 4.000 |
| 400.000 جنية | 160.000 | %25 | 40.000 |
| 250.000 جنية | 100.000 | %40 | 40.000 |
| الإجمالي | 300.000 | — | 84.000 |

رابعا : تكون المبالغ المستحقة لإنهاء النزاع خلال السنوات الثلاث على الوجه الآتي :

| الوعاء الأصلي للضريبة | المبالغ الغير متنازع عليها | الضريبة المستحقة على المبالغ الغير متنازع عليها | المبالغ محل النزاع | التسوية المستحقة عليها | الإجمالي |
|---|---|---|---|---|---|
| 2.000.000<br>2.500.000<br>3.000.000 | 1.991.000<br>2.200.000<br>2.250.000 | 796.400<br>880.000<br>900.000 | 9.000<br>300.000<br>750.000 | لا شئ<br>24.000<br>84.000 | 796.400<br>904.000<br>984.000 |
| إجمالي التسوية المستحقة لإنهاء النزاع | — | — | — | — | 2.684.000 |

وبذلك يكون المبلغ المستحق لإنهاء نزاع الثلاث سنوات مبلغ 2.684.000 جنية بالإضافة إلى المبالغ الأخرى المستحقة .

5. يترتب على وفاء الممول بالنسب المقررة وفقا للبنود السابقة براءة ذمته من قيمة الضريبة والمبالغ الأخرى المتنازع عليها ويحكم بإنتهاء الخصومة وفي حالة وجود تسديدات للممول عن السنوات المتنازع عليها يتم إجراء التسوية ويراعي ما يلي :

A) إذا كانت المبالغ التي سبق سدادها عن السنة أو السنوات المتنازع عليها تقل عن المبالغ الواجب أداؤها وفقا للنسب المشار إليها يلتزم الممول بأداء باقي مبلغ الضريبة والمبالغ الأخرى المستحقة .

B) إذا كانت المبالغ التي سبق سدادها عن السنة أو السنوات المتنازع عليها يزيد عن المبالغ الواجب أداؤها وفقا للنسب المشار إليها لا يلتزم الممول بأداء مبالغ أخرى ، كما لا يحق له المطالبة باسترداد ما يزيد عن مبلغ الضريبة والمبالغ الأخرى المستحقة .

6- على المأمورية المختصة إنشاء سجل خاص لقيد الطلبات حسب ورودها أولا بأول لإنهاء المنازعة مع إثبات كافة البيانات الخاصة بالدعوى .

7- تقوم المأمورية بإحالة الطلب إلى منطقة الضرائب المختصة والتـــي تتـــولي إحالته إلى الإدارة المركزية للتصالح .

8- تتقدم الإدارة المركزية للتصالح - بناء على موافقة رئيس المصلحة - بطلـــب إلى المحكمة المختصة بوقف الدعوى .

9- تقوم لجنة التصالح المختصة بسحب الملف من المحكمة وتحديد بنود الخلاف المتنازع عليها من واقع دراستها لملف الدعوى .

10- تصدر اللجنة قرارها بتحديد وعاء الضريبة المتنازع عليه الـسنوي والـذي يتمثل في مجموع قيمة بنود الخلاف المتنازع عليها لكل سنة على حدة .

11- تخطر اللجنة كلا من المأمورية والممول وهيئة قـضايا الدولـــة والمحكمـــة بقرارها .

12- تقوم المأمورية بحساب مقابل الوفاء والذي يتمثل في نسبة مـــن الـــضرائب والمبالغ الأخرى المستحقة على الوعاء المتنازع عليه والمحدد بقرار اللجنة بعد الأخـــذ في الاعتبار المبالغ المسددة من الممول .

13- يقوم الممول بسداد المقابل المنصوص عليه في البند السابق وتصدر المأمورية لـــه شهادة ببراءة ذمته يتقدم بها الممول للمحكمة المنظورة أمامها الدعوى .

وفى حالة وجود اى خلاف فى تحديد الوعاء المتنازع عليه او مقابل الوفـــاء يـــتم العرض على السيد رئيس المصلحة للبت فى هذا الخلاف .

**وفى جميع الاحوال يراعى مايلى :**

1- تحسب المبالغ الاخرى المستحقة الاداء ( مقابل تأخير وغيرها ) علـــى قيمـــة التسوية المحسوبة على الوعاء المتنازع عليه بالاضافة الى مقابل التاخير على ما لـــم يسدد من الضريبة المستحقة على المبالغ الغير متنازع عليها .

2- اعطاء الممول ما يفيد قيامه بسداد المبالغ المستحقة وفقا لاحكام هذه المادة لتقديمها الى المحكمة وبراءة ذمته لانتهاء الخصومة .

3- اذا كانت الدعوى تتضمن سنوات لا يزيد فيها الوعاء السنوى للضريبة عن عشرة الاف جنيه تنتهى المنازعة تلقائيا بالنسبة لهذا الوعاء وفقا لاحكام المادة الخامسة من القانون 91 لسنة 2005 .

ورغما عن ذلك فقد وقع بعض الكتاب فى خطأ عند التطبيق المحاسبى بقواعد انهاء المنازعات لقواعد انهاء المنازعات المقيدة او المنظورة امام المحاكم ، حيث تم انهاء المنازعة مقابل اداء نسبة من الضريبة والمبالغ الاخرى المستحقة على الضريبة المستحقة على الوعاء السنوى للضريبة المتنازع عليها (بافتراض ان مبلغ المنازعة 600000جنيه) على النحو التالى :

| المبالغ المستحقة على الوعاء المتنازع عليه | الضريبة المستحقة على شركات الاموال 40٪ | النسبة المستحقة | الضريبة الواجب ادائها |
|---|---|---|---|
| حتى 160.000 جنيه | 40000 | %10 | 4000 |
| أكثر من 100000 جنيه حتى 500000 جنيه | 200000 | %25 | 50000 |
| اكثر من 500000 جنيه | 40000 | %40 | 16000 |

**مثال رقم (3) :**

اذا كانت قيمة الوعاء السنوى للضريبة المتنازع عليه امام احدى المحاكم الابتدائية عن عام 2003 لشركة مساهمة مصرية قد بلغ 300 الف جنيه ، وان الضريبة والمبالغ الاخرى المستحقة عليه تبلغ 134 الف جنيه ، وان الشركة قدمت طلبا الى المحكمة فى اكتوبر 2005 لتصفية هذا النزاع .

**المطلوب :**

حساب مقدار الضريبة والمبالغ الاخرى المستحقة على الوعاء السنوى المتنازع

عليه مقابل انهاء تلك المنازعة .

**الحــل :**

يحسب المبلغ الواجب سداده مقابل انهاء تلك المنازعةعلى النحو التالى :

- قيمة الوعاء السنوى المتنازع عليه قد تجاوزت 10 الاف جنيه .

- وان الدعوى مقيدة بالفعل امام المحكمة الابتدائية قبل اول اكتوبر 2004 .

-وحيث ان الشركة قد تقدمت بطلب لانهاء المنازعة قبل مرور سنة من تـاريخ العمل بالقانون رقم 91 لسنة 2005 من ثم المبلغ الواجب سداده مقابل انهاء تلك المنازعة يحسب على النحو التالى :

| الشريحة | الضريبة المستحقة | الضريبة الواجب ادائها |
|---|---|---|
| 100000 | 40000 | 4000 |
| 200000 | 80000 | 20000 |
| | 84000 جنيه | 24000 جنيه |

**7/4/1 احكام انتقالية لخصم العوائد المدينة التى حصلت عليها الاشخاص الاعتبارية**

**أولا : النصوص القانونية**

1- نص المادة (7) لقانون الاصدار

**استثناء من حكم البند (1) من المادة (52) من القانون المرافق تكون العوائد المدينة واجبة الخصم عن القروض والسلفيات التى حصلت عليها الاشخاص الاعتبارية فيما يزيد على اربعة امثال متوسط حقوق الملكية ولا يجاوز ثمانية امثاله عن المدة التى تبدأ من السنة الضريبية 2005**

**In exception to the provision of article – 52, item – 1, of the attached law, the debit returns shall be deductible from the loans and advances that the juridical persons obtained in excess of fourfold the average equity up to and not exceeding eightfold that average for the period beginning from the**

| fiscal year 2005 and ending with the end of the fiscal year 2009, according to the following table: | بنهاية السنة الضريبية 2009 وفقا الجدول التي: |
|---|---|
| 8 : 1 For the fiscal year 2005; | 1:8 السنة الضريبية 2005 |
| 7 : 1 For the fiscal year 2006; | 1:7 السنة الضريبية 2006 |
| 6 : 1 For the fiscal year 2007; | 1:6 السنة الضريبية 2007 |
| 5 : 1 For the fiscal year 2008; | 1:5 السنة الضريبية 2008 |
| 4 : 1 For the fiscal year 2009; | 1:4 السنة الضريبية 2009 |

## ثانيا : الشرح والتحليل والتقييم

A- حددت تلك المادة حكم انتقالى لمعالجة العوائد المدينة (فوائد القــروض) على القروض التي تحصل عليها الأشخاص الاعتبارية (شركات أموال أو شركات أشخاص) .

B- يشترط لاعتبار العوائد المدينة تكاليف واجبة الخصم أن تزيد عن أربعة أمثال متوسط حقوق الملكية (رأس المــال المــدفوع ، الاحتياطيــات ، الأربــاح المرحلة ، الخسائر المرحلة) ولا يتجاوز ثمانية أمثال عن المدة التي تبدأ من السنة الضريبية 2005 وتنتهي بنهاية السنة الضريبية 2009 .

C- سمحت المادة بالتدرج في تحديد النسبة التي يــسمح بخــصمها ســنويا اعتبارا من أول سنة ضريبية لتطبيق القانون 91 لعام 2005 على النحو التالي :

8 : 1 للسنة الضريبية 2005

7 : 1 للسنة الضريبية 2006

6 : 1 للسنة الضريبية 2007

5 : 1 للسنة الضريبية 2008

4 : 1 للسنة الضريبية 2009

D- يراعي اتباع الآتي عند تحديد الخصم :-

(a) استبعاد فروق إعادة التقييم المرحلة إلى الاحتياطيات في حالة عدم خضوعها للضريبة .

(b) خصم الخسائر المرحلة أن وجدت من الأرباح المرحلة والاحتياطيات فقط .

(c) يتم حساب النسبة على أساس إجمالي القروض والسلفيات منسوبة إلى متوسط حقوق الملكية (حقوق الملكية أول العام + حقوق الملكية أخر العام / 2) بعد خصم الخسائر المرحلة وبحد أدني رأس المال المدفوع .

(d) استبعاد القروض الحسنة والقروض التي لها عوائد غير خاضعة للضريبة .

(e) استبعاد القروض التي لها مدة سماح لسداد العوائد فقط لحين إنتهاء تلك الفترة من القروض والسلفيات التي حصل عليها الشخص الطبيعي عند مقارنة نسبة متوسط القروض والسلفيات (رصيد القروض أول الفترة + رصيد القروض أخر الفترة / 2) إلى متوسط حقوق الملكية .

**ثالثا : التطبيق المحاسبى للعوائد المدينة واجبة الخصم**

لتوضيح التطبيق المحاسبى للاحكام الانتقالية للعوائد المدينة واجبة الخصم يفترض المثال التالى :

**مثال (1) :**

بلغت جملة القروض التى حصلت عليها احدى شركات المساهمة المصرية من البنوك المصرية لاستخدامها فى النشاط مبلغ 20 مليون جنيه فى أول يناير 2005 بمعدل فائدة سنوى 25% .

**فإذا علمت مايلى :**

a) قامت الشركة بسداد العوائد المستحقة على هذه القروض عن عام 2005 .

b) سعر الائتمان والخصم المعلن من البنك المركزى فى اول يناير 2005 كان 12%.
c) بلغت حقوق الملكية فى الشركة فى كل من اول واخر عام 2005 مبلغ 2 مليـــون جنيه ، وفقا للقوائم المالية التى تم اعدادها طبقا لمعايير المحاسبة المصرية .

تحديد مقدار عوائد القروض الواجب إعتبارها من التكاليف الواجبة الخصم عـــن عام 2005 وفقا لنص المادة (7) من قانون الاصدار .

**الحـل :**

لتحديد مقدار العوائد المدينة التى تعد من التكاليف الواجبة الخصم عن عـــام 2005 يتبع الاتى :

يجب الا تزيد هذه القروض عن ثمانية امثال متوسط حقوق الملكية تطبيقـــا لنص المادة (7) من قانون الاصدار .

وحيـــث ان متوســـط حقـــوق الملكيـــة = 2مليـــون +2 مليـــون / 2 = 2 مليون جنيه فيكون الحد الاقصى للقروض الواجب اعتبارها عوائدها مـــن التكاليف 2 مليون × 8 =16 مليون جنيه ، وبالتالى لاتعتبر من التكاليف واجبـــة الخصم العوائد المستحقة عن الزيادة فى مقدار القروض التـــى حـــصلت عليهـــا الشركة وقدرها

= 20مليون – 16مليون = 4 مليون

**b) العوائد المدينة الواجب اعتبارها من التكاليف :**

تتمثل هذه العوائد فيما يلى :

العوائد المسددة

16 مليون × 25% = 4000000 جنيه

(–) مثلى سعر الائتمان والخصم المعلن من البنك المركزى

8 مليون × 12% × 2 = 3840000 جنيه .

العوائد التى تعتبر من التكاليف هى 3840000 جنيه اما العوائد التى لاتعتبر من التكاليف فإنها تبلغ 160000 جنيه .

### 8/4/1 مواعيد سريان القانون واللائحة

**أولا : النصوص القانونية**

1- نص المادة (8) من قانون الاصدار

| | |
|---|---|
| يصدر وزير المالية اللائحة التنفيذية لهذا القانون والقانون المرافق خلال ستة اشهر من تاريخ النشر فى الجريدة الرسمية ، والى ان تصدر هذه اللائحة يستمر العمل باللوائح والقرارات المعمول بها حاليا فيما لايتعارض مع احكام هذين القانونين. | The minister of finance shall issue the executive regulations of the present law and of the attached law within a period of six months from the date of publication in the official journal. P ending issuance of these regulations, the regulations and decrees currently in force shall continue to apply where they do not contradict the provisions of those two laws. |

2- نص المادة (9) من قانون الاصدار

| | |
|---|---|
| ينشر هذا القانون فى الجريدة الرسمية ، ويعمل من اليوم التالى لتاريخ نشره مع مراعاة ما يأتى :<br><br>1- تسرى احكام القانون المرافق بالنسبة الى المرتبات وما فى حكمها اعتبارا من اول الشهر التالى لتاريخ نشره فى الجريدة الرسمية .<br><br>2- تسرى احكام القانون المرافق بالنسبة الى ايرادات النشاط التجارى والصناعى وايرادات المهن غير التجارية وايرادات الثروة العقارية | The present law shall be published in the official journal and shall be enforced effective from the day following the date of its publication, subject to the following:<br><br>1- The provisions of the attached law shall apply with regard to the salaries and the like effective from the first day of the month following the date of its publication in the official journal.<br><br>2- The provisions of the attached law shall apply with regard to the commercial and industrial revenues, non-commercial professions, revenues, |

| | |
|---|---|
| للاشخاص الطبيعين اعتبارا من الفترة الضريبية 2005 ، وتسرى بالنسبة الى ارباح الاشخاص الاعتبارية اعتبارا من الفترة الضريبية 2005 او الفترة الضريبية للشخص الاعتبارى التى تبدأ بعد تاريخ العمل بهذا القانون . | and the real estate wealth revenues effective from the fiscal period 2005 with regard to natural persons, and shall apply with regard to the profits of the juridical persons effective from the fiscal period 2005 or the fiscal period of the juridical person that begins after the effective date of the present law. |

3- نص المادة (2) من قرار اصدار اللائحة التنفيذية

| | |
|---|---|
| تسرى احكام القانون على النحو التالي :<br>1- بالنسبة للاشخاص الطبيعيين :<br>a) عن دخلهم من المرتبات ومافي حكمها اعتبارا من مرتبات شهر يوليو 2005.<br>b) عن دخلهم من النشاط التجاري والصناعي وايرادات المهن غير التجارية وايرادات الثروة العقارية اعتبارا من الفترة الضريبية التي تبدأ من 2005/1/1 وتنتهي بعد تاريخ العمل بقانون الضريبة على الدخل .<br>2- بالنسبة للاشخاص الاعتبارية اعتبارا من :<br>a) الفترة الضريبية الاولى التى تبدأ بفترة من 2004 وتنتهي في 2005/12/31.<br>b) الفترة الضريبية التى تبدأ من 2005/1/1 او اى تاريخ لاحق وتنتهي بعد تاريخ العمل بالقانون المشار اليها . | The provisions of the income tax law shall apply as follows :<br>1- Natural persons:<br>a) To Their income from salaries and the like effective from July 2005 salaries.<br>b) To their income from commercial and industrial activities , free profision revenues and real estate wealth revenues, effective from the fiscal period 2005 starting on 1 January 2005and ending after the effective date of the income tax law .<br>2- Juridical persons :<br>Effective from the following fiscal periods :<br>a) The first fiscal period beginning with a period from the year 2004 and ending on 31 December 2005 .<br>b) The fiscal period beginning from 1/1/2005 or from any subsequent date and ending after the effective date of the said law . |

4- نص المادة (4) من قرار اصدار اللائحة التنفيذية

| The present decree shall be published in the Egyptian wakayeh / Government bulletin , and shall come into force effective from the day following the date of its publication . | ينشر هذا القرار في الوقائع المصرية ويعمل به من اليوم التالي لتاريخ نشره . |
|---|---|

**ثانيا: الشرح والتحليل والتقييم**

يتم استمرار العمل باللوائح والقرارات المعمول بها فيما لا يتعارض مع ـــم قانون الأصدار وقانون الضريبة على الدخل .

2- تم العمل باللائحة التنفيذية الصادرة بالقرار رقم 991 لعام 2005 بتاريخ 2005/12/28 طبقا لنص المادة الأولي من قرار إصدار اللائحة التنفيذية على أن يعمل فيما لم يرد بشأنه نص في هذا القرار واللائحة بالقواعد والتعليمات العامـــة والكتب التي يصدرها وزير المالية تطبيق لأحكام قانون الأصدار وقانون الضريبة على الدخل .

3- يتم سريان أحكام القانون بالسنة للأشخاص الطبيعيين على النحو التالي :

a) المرتبات وما في حكمها اعتبارا من أول الشهر التالي لتاريخ نشر القانون 2005/6/10 أي 2005/7/1 (شهر يوليو 2005) .

b) يتم سريان أحكام القانون إلى إيـــرادات النـــشاط التجـــاري والـــصناعي وإيرادات المهن غير التجارية وإيرادات الثروة العقارية للأشخاص الاعتبـــاريين اعتبارا من الفترة الضريبية 2005 التي تبدأ من 2005/1/1 وتنتهي بعد تـــاريخ العمل بالقانون .

c) يتم سريان أحكام القانون للأشخاص الاعتبارية على النحو التالى :

1- الفترة الضريبية الأولي تبدأ من عام 2004 وتنتهي في 2005/12/31 .

2- الفترة الضريبية التي تبدأ من 2005/1/1 أو أي تاريخ لاحق وتنتهي بعد تاريخ العمل بالقانون .

ينتقد المؤلف نص المادة التاسعة من قانون الاصدار ، حيث نصت على سريان احكام القانون بالنسبة للشخص الاعتبارى اعتباراً من الفترة الضريبية 2005 او التى تبدأ بعد تاريخ العمل بالقانون اى بعد 6/9 ، الا ان اللائحة قد جاءت وحددت فى المادة الثانية فيها بأن الفترة الضريبية الاولى للشخص الاعتبارى تبدأ بفترة من 2004 بالمخالفة لنص المادة الخامسة من القانون التى نصت على ان الفترة الضريبية هى التى تبدأ من أول ينـاير 2005 وحتى 31 ديسمبر 2005 ، وقد أوجدت مخالفة اللائحة للقانون تلك مشكلة لعديد من الممولين الذين سنتهم المالية متداخلة حيث سينفردون عن غيرهم من الممولين فى المحاسبة بالقانون 91 لسنة 2005 عن عام 2004 .

**5/1 أطار مكونات القانون رقم 91 لسنة 2005 ولائحته التنفيذية**

يتضمن القانون رقم 91 لسنة 2005 عدد 148 مادة (بخلاف 9 مواد إصدار) كما اشتملت اللائحة التنفيذية علي عدد 146 مادة (بخلاف 5 مواد قرار اصدارها) .

وقد تم توزيع تلك المواد علي 8 كتب علي النحو التالي :-

| الكتاب | البيان | القانون | | اللائحة التنفيذية | |
|---|---|---|---|---|---|
| | | العدد | مواد القانون | العدد | مواد اللائحة التنفيذية |
| الكتاب الأول | أحكام عامة | 5 | من 1 إلى 5 | 7 | من 1 إلى 7 |
| الكتاب الثاني | الضريبة على أرباح الأشخاص الطبيعيين | 41 | 6 الى 46 | 45 | 8 الى 52 |
| | الباب الأول: نطاق سريان الضريبة وسعرها | | 6 إلى 8 | | 8 إلى 9 |
| | الباب الثاني: المرتبات وما في حكمها | | 9 إلى 16 | | 10 إلى 23 |

| | | | | | |
|---|---|---|---|---|---|
| | الباب الثالث: النشاط التجاري والصناعي | | 17 إلى 31 | | 24 إلى 43 |
| | مقدمة<br>الفصل الأول: الإيرادات الخاضعة للضريبة<br>الفصل الثاني: التكاليف والمصروفات واجبة الخصم<br>الفصل الثالث: الإعفاءات | | 17 إلى 18<br>19 إلى 21<br>22 إلى 30<br>31 | | 24<br>25 إلى 27<br>28 إلى 40<br>41 إلى 42 |
| | الباب الرابع: إيرادات المهن غير التجارية | | 32 إلى 36 | | 43 إلى 47 |
| | الفصل الأول: الإيرادات الخاضعة للضريبة<br>الفصل الثاني: الإيرادات الداخلية في الوعاء الضريبي<br>الفصل الثالث: الإعفاءات | | 32<br>33 إلى 35<br>36 | | –<br>43 إلى 46<br>47 |
| | الباب الخامس: إيرادات الثروة العقارية | | 37 إلى 46 | | 48 إلى 52 |
| | الفصل الأول: الإيرادات الخاضعة للضريبة<br>الفصل الثاني: تحديد الإيرادات الداخلة في الوعاء الضريبي<br>الفصل الثالث: الإعفاءات<br>الفصل الرابع: أحكام متنوعة | | 37<br>38 إلى 42<br>43<br>44 إلى 46 | | –<br>48 إلى 51<br>–<br>52 |
| الكتاب الثالث | الضريبة على أرباح الأشخاص الاعتبارية | 9 | 47 إلى 55 | 18 | 53 إلى 70 |
| | الباب الأول: نطاق سريان الضريبة<br>الباب الثاني: تحديد الدخل الخاضع للضريبة | | 47 إلى 50<br>51 إلى 55 | | 53 إلى 57<br>58 إلى 70 |
| الكتاب الرابع | الضريبة المستقطعة من المنبع | 3 | 56 إلى 58 | 11 | 71 إلى 81 |
| الكتاب الخامس | الخصم والتحصيل والدفعات المقدمة تحت حساب الضريبة | 15 | 59 إلى 73 | 8 | 82 إلى 89 |
| | الباب الأول: النشاط | | 59 إلى 69 | | 82 إلى 89 |

| | التجاري والصناعي | | | | |
|---|---|---|---|---|---|
| | الفصل الأول: الخصم | | 59 إلى 60 | | 82 |
| | الفصل الثاني: الدفعات المقدمة | | 61 إلى 65 | | 83 إلى 87 |
| | الفصل الثالث: التحصيل تحت حساب الضريبة | | 66 إلى 69 | | – |
| | الباب الثاني: المهن غير التجارية | | 70 إلى 73 | | 88 إلى 89 |
| | الفصل الأول: الخصم<br>الفصل الثاني: التحصيل تحت حساب الضريبة<br>الباب الثالث: أحكام عامة | | 70<br>71<br>72 إلى 73 | | –<br>88<br>89 |
| الكتاب السادس | التزامات الممولين وغيرهم | 57 | 74 إلى 130 | 57 | 90 إلى 146 |
| | الباب الأول: الإخطار وإمساك الدفاتر | | 74 إلى 81 | | 90 إلى 101 |
| | الباب الثاني: الإقرارات الضريبية | | 82 إلى 88 | | 102 إلى 113 |
| | الباب الثالث: ربط الضريبة | | 89 إلى 93 | | 114 إلى 117 |
| | الباب الرابع: الفحص والتحريات | | 94 إلى 101 | | 118 إلى 122 |
| | الباب الخامس: ضمانات التحصيل | | 102 إلى115 | | 123 إلى 128 |
| | الباب السادس: إجراءات الطعن | | 116 إلى 130 | | 129 إلى 146 |
| الكتاب السابع | العقوبات | 8 | 131 إلى 138 | | |
| الكتاب الثامن | أحكام ختامية | 10 | 139 إلى 148 | | – |
| | | 148 | | 146 | |

ويلاحظ ان عدد مواد اللائحة التنفيذية (146 مادة) أقل من عدد مواد القانون (146 مادة) ، ومن المألوف ان يحدث العكس ، ومن جهة اخرى اوردت اللائحة مجموعة من الامور والشروط المستحدثة عما جاءت بالقانون وبموجب تكون خرجت عن مهمتها الاساسية فى تفسير النصوص .

كما ان ذلك القانون قد خالف قاعدة الوضوح من حيث كثره المواد المحالة الى جهات اخرى حيث يتكون القانون 91 لسنة 2005 من 148 مادة أحيل منها

71 مادة إلى كلاً من رئيس مجلس الوزراء ووزير المالية ورئيس المصلحة واللائحة التنفيذية لتحديد قواعد تنظيمها وإجراءاتها على النحو التالي:

A- 4 مواد أحيلت لمجلس الوزراء

B- 30 مادة أحيلت للوزير

C- 29 مادة أحيلت للائحة التنفيذية

D- 8 مواد أحيلت الى رئيس المصلحة

وفيما يلي بيان الإحالة الخاصة بتلك المواد

| م | مواد الاحالة | اللائحة التنفيذية | وزير المالية | رئيس مجلس الوزراء | رئيس المصلحة | موضوع الاحالة |
|---|---|---|---|---|---|---|
| 1 | مادة 2 | √ | | | | قواعد تحديد الموطن الدائم ومركز الإدارة الفعلي للشخص الطبيعي. |
| 2 | مادة 5 | √ | | | | إجراءات المحاسبة عن الفترة الضريبية. |
| 3 | مادة 9 | √ | | | | تقدير قيمة المزايا العينية للعاملين. |
| 4 | مادة 10 | √ | | | | تحديد الإيراد في الضريبة على المرتبات |
| 5 | مادة 11 | √ | | | | القواعد والإجراءات لحجز الضريبة على الأشخاص غير المقيمين والمقيمين الذين يحصلون على دخل من غير جهات عملهم الأصلي. |
| 6 | مادة 14 | √ | | | | تحديد المبلغ المدفوع تحت حساب الضريبة. |
| 7 | مادة 15 | √ | | | | القواعد والإجراءات الخاصة بحجز الضريبة. |
| 8 | مادة 16 | √ | | | | الإجراءات والقواعد الخاصة بتوريد الضريبة على الشخص الغير مقيم. |
| 9 | مادة 19 | √ | | | | تحديد القواعد الخاصة بالنشاط التجاري والصناعي. |
| 10 | مادة 30 | √ | | | | الأشخاص المرتبطون الذين يقومون بوضع شروط في معاملتهم التجارية تختلف عن الشروط العادية مما ينتج عنها خفض الضريبة. |
| 11 | مادة 35 | √ | | | | تحديد المصروفات التي لم يجري العرف على إثباتها. |
| 12 | مادة 40 | √ | | | | تقديم الإقرارات لسنوية وإمساك الدفاتر المنتظمة والمواعيد المحددة. |
| 13 | مادة 44 | √ | | | | النموذج الذي يقدم عليه إقرار الثروة العقارية. |

| م | مواد الاحالة | اللائحة التنفيذية | وزير المالية | رئيس مجلس الوزراء | رئيس المصلحة | موضوع الاحالة |
|---|---|---|---|---|---|---|
| 14 | مادة 50 | √ | | | | تحديد تاريخ أو بدء الإنتاج لشركات استصلاح الأراضي |
| 15 | مادة 62 | √ | | | | النموذج الذي يقدم عليه طلب الخصم تحت حساب الضريبة أو الدفعات المقدمة. |
| 16 | مادة 63 | √ | | | | النموذج الخاص بالدفعات المقدمة. |
| 17 | مادة 64 | √ | | | | القواعد الإجراءات للاختيار بين الدفعات المقدمة والخصم تحت حساب الضريبة. |
| 18 | مادة 72 | √ | | | | الإجراءات والمواعيد التي تحدد المبلغ التي تم خصمها لحساب المصلحة. |
| 19 | مادة 74 | √ | | | | القواعد والإجراءات التي تلزم كل ممول بإمساك الدفاتر وبيانات الإخطار الذي يقدم للمأمورية. |
| 20 | مادة 75 | √ | | | | البيانات التي تتضمنها البطاقة الضريبية ومدة سريانها والمدة التي تسلم للممول خلالها. |
| 21 | مادة 77 | √ | | | | شكل الإخطار الذي يرسل لصاحب الترخيص. |
| 22 | مادة 78 | √ | | | | تحديد الممولين الملزمين بإمساك دفاتر. |
| 23 | مادة 81 | √ | | | | تحديد الرسم الذي يدفعه الممول في حالة التوقف عن النشاط أو التنازل عن المنشأة أو مغادرة البلاد. |
| 24 | مادة 82 | √ | | | | نموذج الإقرار الضريبي الذي يقدم للمأمورية. |
| 25 | مادة 86 | √ | | | | القواعد والاجراءات للجهات الملتزمة بتطبيق نظام الخصم والسجلات اللازمة للفحص. |
| 26 | مادة 90 | √ | | | | النموذج الذي يصدر للممول بعناصر ربط الضريبة عليه. |
| 27 | مادة 103 | √ | | | | تحديد من له الحق في التوقيع على المطالبات الضريبية ومقابل التأخير. |
| 28 | مادة 119 | √ | | | | قواعد تشكيل اللجان الداخلية. |
| 29 | مادة 128 | √ | | | | تحديد البيانات الموجود في المحاضر التي يصدرها مندوبي مصلحة الضرائب. |
| 30 | مادة 18 | | √ | | | أسس المحاسبة الضريبية للمنشآت الصغيرة. |
| 31 | مادة 33 | | √ | | | كيفية تحديد صافي الإيراد التكاليف والمصروفات اللازمة. |
| 32 | مادة 38 | | √ | | | الاتفاق مع وزير الزراعة بتحديد أعمار أشجار الفاكهة التي تصبح منتجة وأنواعها |
| 33 | مادة 43 | | √ | | | الاتفاق مع وزير الزراعة لتحديد التاريخ التي تصبح فيه الأرض منتجة. |

| م | مواد الاحالة | اللائحة التنفيذية | وزير المالية | رئيس مجلس الوزراء | رئيس المصلحة | موضوع الاحالة |
|---|---|---|---|---|---|---|
| 34 | مادة 52 | | √ | | | تحديد الشركات التي تباشر نشاط التمويل. |
| 35 | مادة 56 | | √ | | | تحديد الرسوم والآتاوات بالاتفاق مع الوزير المختص بالصناعة. |
| 36 | مادة 59 | | √ | | | المبالغ التي تخصم تحت حساب الضريبة نتيجة أعمال العمولة والسمسرة. |
| 37 | مادة 66 | | √ | | | المبالغ التي تدفع لمنح وتجديد التراخيص. |
| 38 | مادة 67 | | √ | | | النسبة التي تحصلها مصلحة الجمارك من أشخاص القانون الخاص من قيمة وارداتهم |
| 39 | مادة 68 | | √ | | | رسوم الذبح لحساب أشخاص القانون الخاص الخاضعين للضريبة. |
| 40 | مادة 69 | | √ | | | المبلغ المحصل تحت حساب الضريبة الواجب دفعه عند تجديد أو نقل الرخصة. |
| 41 | مادة 70 | | √ | | | بخصوص الخصم على المهن الغير تجارية (التحصيل تحت حساب الضريبة). |
| 42 | مادة 71 | | √ | | | تحديد قيمة المبالغ التي يتم تحصيلها تحت حساب الضريبة من المهنيين. |
| 43 | مادة 78 | | √ | | | تنظيم وضوابط إمساك الحسابات المنتظمة. |
| 44 | مادة 90 | | √ | | | الموافقة في حالة ربط الضريبة إذا كان الممول يخطط للتهرب من الضريبة. |
| 45 | مادة 94 | | √ | | | قواعد ومعايير فحص إقرارات الممولين |
| 46 | مادة 95 | | √ | | | الإذن لموظفي المصلحة ممن لهم صفة الضبطية بدخول مقر عمل الممول دون إخطار مسبق. |
| 47 | مادة 99 | | √ | | | السماح لموظفي المصلحة بالاطلاع على البيانات المتعلقة بحسابات العملاء وودائعهم وخزائنهم و دون الحاجة لإخطار مسبق. |
| 48 | مادة 101 | | √ | | | تنظيم الجهات الإيرادية التابعة لوزارة المالية وجواز إعطاء بيانات للممول من الملفات الضريبية. |
| 49 | مادة 107 | | √ | | | إصدار الحجز على الممول إذا لم تكن أمواله تكفي لسداد الحقوق. |
| 50 | مادة 114 | | √ | | | إسقاط كل أو بعض الضرائب ومقابل التأخير بصفة نهائية أو مؤقتة. |

| م | مواد الاحالة | اللائحة التنفيذية | وزير المالية | رئيس مجلس الوزراء | رئيس المصلحة | موضوع الاحالة |
|---|---|---|---|---|---|---|
| 51 | مادة 115 | | √ | | | إصدار صكوك ضريبية يكتتب فيه الممولون وتحمل بعائد معفي من الضريبة وتحديده. |
| 52 | مادة 116 | | √ | | | الإعلان بالطرق القانونية وفقًا قانون التوقيع الألكتروني. |
| 53 | مادة 119 | | √ | | | تحديد الوسائل الالكترونية اللازمة لربط الضريبة. |
| 54 | مادة 120 | | √ | | | تعيين أعضاء احتياطيين لموظفي المصلحة بلجان الطعن في المدن التي بها لجنة واحدة وإصدار بيان بتحديدها ومقرها وإختصاصها ومكافآت أعضائها. |
| 55 | مادة 124 | | √ | | | الحالات الأخرى الخاصة بتصحيح الربط النهائي للمأمورية ويقدم الممول طلب بذلك. |
| 56 | مادة 126 | | √ | | | القواعد والتعليمات العامة لتنفيذ أحكام القانون 91 لسنة 2005. |
| 57 | مادة 137 | | √ | | | بخصوص رفع الدعاوي الجنائية عن الجرائم المنصوص عليها في القانون. |
| 58 | مادة 138 | | √ | | | التصالح في الجرائم المنصوص عليها في القانون. |
| 59 | مادة 148 | | √ | | | وضع نظام أو أكثر لإثابة العاملين بالمصلحة. |
| 60 | مادة 139 | | | √ | | إنشاء المجلس الأعلى للضرائب. |
| 61 | مادة 141 | | | √ | | الإطلاع على تقرير المجلس الأعلى للضرائب. |
| 62 | مادة 142 | | | √ | | تشكيل المجلس وأعضاؤه. |
| 63 | مادة 148 | | | √ | | وضع نظام أو أكثر لإثابة العاملين بالمصلحة. |
| 64 | مادة 30 | | | | √ | إبرام الاتفاقيات على طريقة تحديد السعر المحايد في التعاملات. |
| 65 | مادة 90 | | | | √ | ربط الضريبة قبل حلول تاريخ استحقاقها إذا كان الممول يخطط للتهرب الضريبي. |
| 66 | مادة 94 | | | | √ | عرض فحص إقرارات الممولين السنوية. |
| 67 | مادة 96 | | | | √ | مد مدة توفير البيانات وصور الدفاتر إذا قدم الممول دليل كاف على ما يعترضه من صعوبات. |
| 68 | مادة 105 | | | | √ | جواز تقسيط الضريبة بحيث لا تجاوز عدد سنوات الضريبة. |
| 69 | مادة 114 | | | | √ | إسقاط بعض الضرائب. |
| 70 | مادة 124 | | | | √ | تحديد واختصاصات لجنة إعادة النظر. |
| 71 | مادة 127 | | | | √ | تقديم طلب ببيان الموقف الخاص بإتمام المعاملات. |

وجدير بالذكر فعلى الرغم من أن القانون السابق قد تضمن ثلاثة كتب فقط مقارنة بعدد ثمانية كتب حسب القانون لسنة 2005[1] إلا أنه في الحقيقة لم تكن هناك أحكام جديدة، فضلاً عن تبويب تلك الكتب الثمانية قد فرقت بين أحكام القانون وشتته بطريقة غلب عليها عدم التناسق والاتساق والترتيب المنطقي[2]

وفى ضوء غياب التناسق والاتساق باستقرار أحكام تلك الكتب الثمانية يتبين أنها اشتملت على مواد كثيرة مشتتة على أبواب عديدة على النحو التالي:

| | الأبواب | الفصول | المواد |
|---|---|---|---|
| الكتاب الأول | — | — | 5 |
| الكتاب الثاني | 5 | 9 | 41 |
| الكتاب الثالث | 2 | — | — |
| الكتاب الرابع | — | — | — |
| الكتاب الخامس | 3 | 5 | 14 |
| الكتاب السادس | 6 | — | 57 |
| الكتاب السابع | — | — | — |
| الكتاب الثامن | — | — | 10 |

حيث يتضح عدم وجود توازن فى عدد المواد الموزعة بين الابواب والفصول ، حيث تضمن الكتاب السادس 57 مادة تتناول التزامات الممولين وغيرهم ، فى حين اشتمل الكتاب الرابع ثلاث مواد فقط مما قد يثير تساؤل حول ماهو الاساس

---

[1] تم تقسيم القانون 157 لسنة 81 إلى ثلاثة كتب خصص الكتاب الأول للضريبة على الأشخاص الطبيعيين، في حين أنصب الكتاب الثاني على الضريبة على أرباح شركات الأموال، أما الكتاب الخامس فقد خصص للأحكام العامة.

[2] يتفق مع ذلك عديد من الكتاب على سبيل المثال:

د. رمضان صديق، قانون الضريبة على الدخل الصادر بالقانون رقم 91 لسنة 2005 ولائحته التنفيذية مقارنا بالقانون رقم 157 لسنة 81 وعلى ضوء أراء الفقه وفتاوي مجلس الدولة وأحكام القضاء، دار النهضة العربية القاهرة بدون سنة نشر.

د. محمود السيد الناغى ، تحليل كلى لقانون الضريبة على الدخل فى اطار المبادئ الضريبية والمعايير المحاسبية ، بحث منشور فى مؤتمر الجمعية المصرية للمالية العامة والضرائب الحادى عشر ، القانون 91 لسنة 2005 المشكلات ومعوقات التطبيق ومقترحات الحلول ، دار الدفاع الجوى 19-22 يونيو عام 2006 .

الذى تم الاعتماد عليه فى التقسيم الى كتب – هل الموضوع أم الاجراءات ، وكان بالامكان دمج الكتابين الرابع والخامس فى جزء واحد ( مثلما اتبعه المؤلف فـــى هذا الكتاب) ، وفصل الكتاب السادس الى كتابين احداهما لالتزامـــات الممـــولين والاخر لالتزامات الغير .

أما عن عدم الترتيب المنطقي لأحكام القانون وعدم الربط بين الأحكام بحيث تكمل بعضها البعض يتضح وجود أحكام تنظم قواعد وإجراءات أحكام الطعن على الضريبة تسبق قواعد وإجراءات أخرى (أحكام ربط وتحصيل الضريبة) ، ورغمًا عن ذلك فقد جاءت أحكام الطعن تالية للربط والتحصيل في الكتاب السادس مـــن القانون على سبيل المثال.

وكمثال اخر على سوء ترتيب النصوص القانونية ، تحديد المادة (49) لتغطى سعر الضريبة على ارباح الاشخاص الاعتبارية ، وتحديد المـــادة (50) لتتنـــاول الاعفاءات ، فى حين تتناول المادة (51-55) احكـــام تحديـــد الـــدخل الخاضـــع للضريبة ، فكان الاحرى ادراج نص المادة 51 أولا والتي تحدد صـــافى الـــدخل الخاضع للضريبة فى الباب الاول من الكتاب الثالث ثم المادة (50) التى تقـــضى بالاعفاء فى الباب الثانى من ذات الكتاب .

كما يتضح أيضاً ان القانون لم يتضمن عديد من الانشطة ، حيـــث كـــان يجـــب تخفيض مواد تتناول معاملات التجارة الالكترونيـــة ، وانـــشطة البنـــوك الاســـلامية وشركات التأمين الاسلامية .

## 6/1 الاحكام العامة لقانون الضريبة على الدخل[1]

## General Provision of Income Tar Law

| | رقم مواد القانون | رقم مواد اللائحة التنفيذية |
|---|---|---|
| 1/6/1 المصطلحات – والتعاريف الضريبية | 1 | 2-1 |
| 2/6/1 الشخص الطبيعي والاعتباري المقيم في مصر | 2 | 3 |
| 3/6/1 صور الدخل المحققة في مصر | 3 | — |
| 4/6/1 المنشاه الدائمة والغير الدائمة | 4 | 5-4 |
| 5/6/1 الفترة الضريبية | 7-5 | |

[1] تضمن الكتاب الاول الاحكام العامة لقانون اضلرئاب على الدخل رقم 91 لسنة 2005 ولائحته التنفيذية المواد 7-1 من القانون (سبع مواد) ، والمواد 1-5 من اللائحة التنفيذية (خمس مواد) .

1/6/1- المصطلحات والتعاريف الضريبية

أولاً : النصوص القانونية

1- المادة رقم (1) من القانون

قانون الضريبة على الدخل

الكتاب الأول

احكام عامة

مادة (1)

في تطبيق احكام هذا القانون يقصد بالألفاظ والعبارات التالية المعنى المبين امام كل منها:

الضريبة:

الضريبة على الدخل.

الوزير:

وزير المالية.

رئيس المصلحة:

رئيس مصلحة الضرائب العامة.

المصلحة:

مصلحة الضرائب العامة.

الممول:

الشخص الطبيعي او الشخص الاعتباري الخاضع للضريبة وفقا لاحكام هذا القانون.

شركات الاموال:

شركات المساهمة وشركات التوصية بالاسهم والشركات ذات المسئولية المحدودة.

شركات الاشخاص:

شركات التضامن وشركات التوصية البسيطة.

شركة الواقع:

الشركة التي تقوم بين اشخاص طبيعيين دون استيفاء اجراءات الانعقاد او الشهر فيما عدا الحالات

Law. No. 91 of The Year

Book One

General Provisions

Article : 1

In applying the provisions of the present law , the following terms and expressions shall denote the meaning indicated next to each of them :

Tax :

Income tax .

Minister :

Minister Of Finance .

Head of the Administration :

Head of the General Taxation Administration .

Taxpayer :

Natural or juridical taxable person according to the provisions of the present law .

Associations of capital :

Jointstockcompanies, partnerships limited by share, and limited liability companies .

Partnership :

General Partnerships, and companies in commendum .

Corporation De Facto :

Partnership established between natural persons without fulfilling the procedures of establishment or registration, with the exception of cases resulting from inheriting an individual firm .

**Project :**

Economic entity exercising the original activity in Egypt , or the permanent establishment in Egypt affiliated to an economic entity abroad.

**Associate Person :**

Any person associated to a taxpayer by a relation affecting the determination of the taxable base, including :

1- The husband, the wife the ascendants , and the descendents.
2- Associations of capital, and the person possessing , directly or indirectly, at least (50%) of the number or value of the shares, or voting rights in them.
3- Partnerships , the joint partners, and silent partners there in.
4- Any two or more companies in which a third person possesses at least (50% of the number or value of the shares or voting rights in each of them.

**Natural price :**

Price on the basis of which dealing takes place between two or more non-associated person , and it is determined according to the market forces and conditions of dealing.

**Royalties :**

Amounts paid , whatever their kind , against using or the right to use the copyrights concerning a literary , artistic or scientific work , including movies , and any patent , trade mark , design , pattern , plan , secret formula or process , or against using or the right to use industrial , commercial , or scientific equipment , or information connected with industrial , commercial , or

الناشئة عن ميراث منشأة فردية.

**المشروع:**

الكيان الاقتصادي الذي يزاول النشاط الاصلي في مصر او المنشأة الدائمة في مصر التابعة لكيان اقتصادي في الخارج.

**الشخص المرتبط:**

كل شخص يرتبط بممول بعلاقة تؤثر في تحديد وعاء الضريبة بما في ذلك:

1- الزوج والزوجة والاصول والفروع.
2- شركة الاموال والشخص الذي يملكفيها بشكل مباشر او غير مباشر (50٪) على الاقل من عدد او قيمة الاسهم او حقوق التصويت.
3- شركة الاشخاص والشركاء المتضامنون والموصون فيها.
4- اي شركتين او اكثر يملك شخص اخر مباشر (50٪) على الاقل من عدد او قيمة الاسهم او حقوق التصويت في كل منها.

**السعر المحايد:**

السعر الذي يتم التعامل بمقتضاه بين شخصين غير مرتبطين او اكثر، ويتحدد وفقا لقوى السوق وظروف التعامل.

**الاتاوات:**

المبالغ المدفوعة ايا كان نوعها مقابل استعمال او الحق في استعمال حقوق النشر الخاصة بعمل ادبي او فني او علمي بما في ذلك افلام السينما، واي براءة اختراع او علامة تجارية او تصميم او نموذج او خطة او تركيبة او عملية سرية او مقابل استعمال او الحق في استعمال معدات صناعية او تجارية او

| | |
|---|---|
| علمية ومعلومات متعلقة بالخبرة الصناعية أو التجارية أو العلمية. | scientific expertise. |

2- المادة رقم (1) من اللائحة التنفيذية

| | |
|---|---|
| إذا آلت منشأة فردية بالميراث لوارث أو أكثر ، يعامل كل منهم ضريبيا معاملة الممول الفرد المنصوص عليها في القانون. | If an individual establishment devolves by heritage to one or more successors, each of them shall be fiscally treated by the same fiscal treatment prescribed in the law for the individual taxpayer. |

3- المادة (2) من اللائحة التنفيذية

| | |
|---|---|
| يعد تأجير المعدات في تطبيق حكم المادة (1) من القانون ، في حكم استعمالها أو الحق في استعمالها ، وتشمل الإتاوات جميع المبالغ التي تدفع مقابل تأجير المعدات الصناعية أو التجارية أو العلمية .<br>ومع ذلك إذا كان المؤجر يباشر نشاطه من خلال فرع مسجل فإنه يحاسب لأغراض الضريبة باعتباره منشأة دائمة . | The rental of equipment, in applying the provision of article-1 of the law, shall be considered virtually as using or the right of using them. Royalties shall comprise all amounts to be paid in return for renting the industrial, commercial, or scientific equipment.<br>However, if the renter exercises his activates through a registered branch, he shall be fiscally treated by considering him a permanent establishment. |

## ثانياً : الشرح والتحليل والتقييم

### 1- التعريف

حددة المادة الأولي من القانون أثني عشر مصطلحا وتعريفا منها أربعة مصطلحات بديهية لا تستدعي التعريف أصلاً إلى كالضريبة Tax ، والوزير Minister ، ورئيس المصلحة Head of General Administration والمصلحة

Partnership ، ورغماً عن التعريف بالممول وشركات الامـــوال Corporation وشركات الاشخاص Partnership وشركة الواقع Defacto Corporation الا انه لم يتم تعريف المنشأه الفردية وعلاقتها بالممول – الشخص الطبيعي ، وإذا كان تم تحديد المقصود بالمشروع Project والشخص المرتبط Related person والسعر المحايد Natural price والاتاوات Royalties إلا أن هناك عديد من المصطلحات والإلفاظ الأخري كانت تستدعي التعريف وتحديد المقصود بها ولم يتم إدراجها في تلك المادة الإولي على سبيل المثال الدخل ، الإيرادات ، الإربـــاح الرأســمالية ، والتكاليف والمصروفات ، المنشأه الدائمة ، وتحديد الموطن الــدائم ، الحـسابات المنتظمة .. وما إلى ذلك.

**2- معاملة المنشأة الفردية التى تؤول لاكثر من وارث**

يتم معاملة كل وارث في منشأه فردية معاملة الممول الفرد طبقاً لنص المــادة الأولي من للائحة التنفيذية حيث يستفيد بالسعر التصاعدي والإعفاء المقرر حسب نص المادة 7 ، 8 من القانون والمادة 9 من اللائحة التنفيذية ، وكــان الأحـري معاملة المنشأه الفردية التي تؤول لأكثر من وارث معاملة شركة الواقع وتخــضع للضريبة على الشخص الاعتباري وقد اكدت المادة (1) من القانون على ذلك عند تعريف شركة الواقع عن طريق الاشارة الى ان الحالة الناشئة عن ميراث منــشأة فردية يتم محاسبتها ضريبياً بالاستثناء عن معاملة شركة الواقع .

**3- الاتاوات**

حددت المادة (1) من القانون المقصود بالاتاوة على انها المبـــالغ المدفوعــة مقابل استعمال او الحق فى استعمال :

-حقوق النشر ..

- اى براءة اختراع او علامة تجارية او تصميم ..... او مقابل اســتعمال او الحق فى استعمال معدات ... او معلومات ثم تدارك المشرع نفسه فى نص المادة (2) من اللائحة ليضيف الى تعريف الاتاوة تأجير المعدات بأن ذلك التأجير فــى حكم الاستعمال او الحق فى الاستعمال .

ومن وجهة نظر المؤلف فإن ذلك يعد تزايد فى اللائحة لم يتضمنه القــانون ، فخطأ أو سهو المشرع فى القانون لايتم تصحيحه فى اللائحه !!

**4- معاملة المؤجر اذا كان يباشر نشاطه خلال فرع**

اوضحت المادة (2) من اللائحة ان ذلك النشاط يتم محاسبته ضريبياً باعتبار منشأة دائمة .

## 2/6/1 الشخص المقيم فى مصر (الطبيعى والاعتبارى)

**The Residing Natural or Juridical person**

**أولا : النصوص القانونية**

**1- المادة (2) من القانون**

| مادة (2) | Article: 2 |
|---|---|
| فى تطبيق احكام هذا القانون يكون الشخص الطبيعى مقيما فى مصر فى اى من الاحوال الاتية :<br>1- اذا كان له موطن دائم فى مصر .<br>2- المقيم فى مصر مدة تزيد على 183 يوما متصلة او متقطعة خلال اثنتى عشر شهرا .<br>3- المصرى الذى يؤدى مهام وظيفته فى الخارج ويحصل على دخله من خزانة مصرية . | In applying the provisions of the present law, the natural person shall be residing in Egypt in any of the following cases:<br>1- If he has a permanent domicile in Egypt.<br>2- The person residing in Egypt for a period of more than 183 continuous.<br>3- An Egyptian who performs the duties of his position abroad and obtains his income from an Egyptian treasury. |

## 1- المادة (2) من القانون

ويكون الشخص الاعتباري مقيما في مصر في اي من الاحوال الاتية :

1-اذا كان قد تأسس وفقا للقانون المصري

2-اذا كان مركز ادارته الرئيسي او الفعلي في مصر .

3-اذا كان شركة تملك فيها الدولة او احد الاشخاص الاعتبارية العامة اكثر من (50٪) من راسمالها .

وتبين اللائحة التنفيذية لهذا القانون قواعد تحديد الموطن الدائم ومركز الادارة الفعلي .

The juridical person shall be a resident in Egypt in any of the following cases:

1- If it is established according to the Egyptian law.

2- If its main or actual headquarters is in Egypt.

3- If it is a company in which the state or one of the public juridical persons more than (50%) of its capital.

The executive regulations of the present law define the rules of determining the permanent domicile and the actual head quarters .

## 2- المادة (3) من اللائحة التنفيذية

يكون للشخص الطبيعي موطن دائم في مصر في أي من الحالتين الآتيتين :

1- إذا تواجد في مصر معظم أوقات السنة سواء في مكان مملوك له أو مستأجر أو بأية صفة كانت .

2- إذا كان للممول محل تجاري أو مكتب مهني أو مصنع أو غير ذلك من أماكن العمل التي يزاول فيها الشخص الطبيعي نشاطه في مصر .

وتكون مصر مركزا للإدارة الفعلي للشخص الاعتباري إذا تحققت في شأنه حالتان على الأقل من الحالات الآتية :

1- إذا كانت هي المقر الذي تتخذ فيه قرارات الإدارة اليومية .

The natural person shall have a permanent domicile in Egypt in either of the following two cases :

1- If he exists in Egypt most of the year , whether in a place he owns or rents , or in whatever quality .

2- If the taxpayer has a store , professional office , factory or other place at which the natural person exercises his activity in Egypt .

Egypt shall be headquarters for the juridical person, if at least two of the following cases are realized in its concern.

1- If it is the seat where the daily management decisions are taken.

| 2- If it is the seat where the board or director's meetings are held.<br>3- If it the seat where at least 50% of the broad members or the directors live.<br>4- If it is the seat where the partners or stockholders whose shares exceed half the capital or the voting rights. | 2- إذا كانت هي المقر الذي تنعقد به اجتماعات مجلس الإدارة أو المديرين .<br>3- إذا كانت هي المقر الذي يقيم فيه 50٪ على الأقل من أعضاء مجلس الإدارة أو المديرين .<br>4- إذا كانت هي المقر الذي يقيم فيه الشركاء أو المساهمون الذين تزيد حصصهم على نصف رأس المال أو حقوق التصويت . |
|---|---|

**ثانياً : الشرح والتحليل والتقييم**

**1- الشخص الطبيعي المقيم في مصر**

هناك ثلاث أحوال يكون خلالها الشخص الطبيعي مقيماً في مصر هي :-

1- إذا كان له موطن دائم Permanent domicile في مصر .

ويكون للشخص موطنه دائم في مصر في أيا من الحالتين التاليتين [1] :-

A- إذا تواجد في مصر معظم أوقات السنة سواء في مكان مملوك أو مستأجرا أو باي صفه كانت.

B- إذا كان للممول محل تجاري أو مكتب مهني أو مصنع ويعاب على ذلك المعيار عدم تحديد المقصود بمحل الإقامة الرئيسي أو تحديد مدة محددة يعتبر قد أتخذ فيها مصر مقراً رئيسياً له حيث قد يكون للممول أكثر من محل إقامة في بلد محلية وقضي في كل مكان منها ذات المدة.

**2- الشخص الأعتباري المقيم في مصر The Residing Juridical Person**

هناك ثلاثة حالات يكون خلالها الشخص الاعتباري مقيم في مصر هي:-

[1] يعرف الموطن الدائم بأنه المكان الذي يستقر فيه الشخص ويتخذ منه مركز نشاطه ، فهذا المقر القانوني للشخص هو الذي يساعد على تنظيم الأوضاع القانونية لكل فرد في الدولة .

1- إذا كان قد تأسس وفقاً للقانون المصري.

2- إذا كان مركز إدارته الرئيسي أو الفعلي في مصر ، ويحدث ذلك إذا تحققت في شأنه حالتين على الأقل من الحالات الاتيه:-

A- إذا كانت هي المقر الذي تتخذ فيه قرارات الإدارة اليومية .

B- إذا كانت هي المقر الذي تنعقد به إجتماعات مجلس الإدارة أو المديرين .

C- إذا كانت هي المقر الذي يقيم فيه 50%من أعضاء مجلس الإدارة أو المديرين .

D- إذا كانت هي المقر الذي يقيم فيه الشركات أو المساهمون الذين تزيد حصصهم على نصف رأس المال أو حقوق التصويت .

**3- خضوع الشخص للضريبة وفقاً لمبدأ التبعية الاجتماعية والاقتصادية**

من واقع نص المادة (2) من القانون والمادة (3) من اللائحة يتضح أن المشرع قد أخذ بكل من :-

**A- مبدأ التبعية الاجتماعية**

حيث يخضع الشخص للضريبة لأنه مستوطنا أو مقيما في مصر أو الدولة التي فرضت ضريبة الدخل .

**B- مبدأ التبعية الاقتصادية**

حيث يخضع الشخص للضريبة على أعتبارأنه مصدر دخله أو إيراده قد أتي من ممارسته للمهنة أو النشاط أو الأستثمار المالي داخل النطاق الأقليمي لمصر . وبالتالي لم يتم الأخذ بمبدأ التبعية السياسية أي جنسية الشخص عند تحديد مدي خضوعه للضريبة.

## 3/6/1 صور الدخل المحققة في مصر Income Realized From Sources in Egypt

### 1- نص المادة (3) من القانون

The income realized from a source in Egypt shall comprise the following :

A) The income from services performed in Egypt, including the salaries and the like.

B) The income paid by an employer residing in Egypt, even if the work is performed abroad.

D) The income from works performed by a non-resident through a permanent establishment in Egypt.

E) The income from disposal of movables concerning a permanent establishment in Egypt.

F) The income from using and disposing of realties and the like exiting in Egypt and the realties annexed to them by appropriation.

G) Distributions made on shares of associations of capital residing in Egypt.

H) Profit shares paid by a partnership residing in Egypt.

I) The yield paid by the government, the local government units, the public juridical persons, or any person residing in Egypt even if its owner does not reside in it.

J) The rental amounts, license fees, and royalties paid by a person residing in Egypt or by a permanent establishment in Egypt even if its owner does not reside in it.

K) The income from any other activity performed in Egypt.

يشمل الدخل المحقق من مصدر في مصر ما يأتي:

(A) الدخل من الخدمات التي تؤدى في مصر بما في ذلك المرتبات وما في حكمها.

(B) الدخل الذي يدفعه رب عمل مقيم في مصر، ولو أدى العمل في الخارج.

(C) الدخل الذي يحصل عليه الرياضي أو الفنان من النشاط الذي يقوم به في مصر.

(D) الدخل من الأعمال التي يؤديها غير المقيم من خلال منشأة دائمة في مصر.

(E) الدخل من التصرفات في المنقولات التي تخص منشأة دائمة في مصر.

(F) الدخل من الاستغلال والتصرف في العقارات وما في حكمها الكائنة بمصر وما يلحق بها من عقارات بالتخصيص.

(G) التوزيعات على أسهم شركة أموال مقيمة في مصر.

(H) حصص الأرباح التي تدفعها شركة أشخاص مقيمة في مصر.

(I) العائد الذي تدفعه الحكومة أو وحدات الإدارة المحلية أو الأشخاص الاعتبارية العامة أو أي شخص مقيم في مصر والعائد الذي يتم سداده من منشأة دائمة في مصر ولو كان مالكها غير مقيم فيها.

(J) مبالغ الإيجار ورسوم الترخيص والإتاوات التي يدفعها شخص مقيم في مصر أو التي تدفع من منشأة دائمة في مصر ولو كان مالكها غير مقيم فيها.

(K) الدخل من أي نشاط آخر يتم القيام به في مصر.

## ثانياً : الشرح والتحليل والتقييم

أشارت المادة (3) من القانون إلى أحد عشر صورة من صـــور الـــدخل المحقق عن مصدر في مصر ، وهي مجرد أمثله علـــى الـــدخول المحققـــه الخاضعة للضريبة على النحو التالي :-

**1- الدخل من الخدمات المؤده في مصر**

وهي تشمل كافة الخدمات (نقل ، إصلاح وصيانة ....ألخ)، بما في ذلك المرتبات ومافي حكمها بشرط أن يتم أدائها في مصر .

**2- الدخل المدفوع عن طريق كيان أقتصادي مقيم في مصر** [1]

حتي لو تم تأديه ذلك العمل خارج مصر ، فالعبرة بمصدر الدخل من كيان مقيم في مصر وليس على أقامة الشخص الذي يحصل عليـــه أو مكـــان إداء العمل .

**3- الدخل الذي يحصل عليه الرياضي أو الفنان من نشاطه في مصر**

ويعتمد على أساس مبدأ التبعية الأقتصادية ، بعبارة اخرى أن الدخل الذي يتم الحصول عليه عن نشاط الفنان بالخارج لا تخضع للضريبة ، كذلك مبالغ عقود الاحتراف الذي يحصل عليها الرياضي عند أحترافه بنادي بالخارج لا تخضع للضريبة .

**4- دخل أعمال غير المقيم الذي تحصل عليه منشاه دائمه في مصر**

فمعيار الخضوع هو حصول غير المقيم على دخل أعمال مؤدى لمنشأه داخل مصر ، فلا تسري الضريبه على أي دخل أعمال يحصل عليها غير المقيم من منشاه بالخارج .

---

(1) ينتقد أستخدام المشرع القانوني لفظ رب عمل ، ويفضل أستخدام لفظ مـــشروع أو كيـــان أقتـــصادي حـــسب المادة (1) من القانون او صاحب عمل .

**5- الدخل من تصرفات في منقولات ترتبط بمنشأه دائمه مصر**

يتضمن ذلك الدخل من الإرباح الرأسماليه التي تتحقق نتيجه التصرف بالبيع أو التنازل عن أصول أحد المنشأت الدائمه في مصر .

**6- الدخل من الاستغلال والتصرف في العقارات الكائنه في مصر**

حيث يخضع الدخل من استغلال العقارات في مصر إلى الضريبه على إيرادات الثروة العقارية ، أما الدخل من التصرفات فيها فيخضع إلى الضريبه على أرباح النشاط التجاري والصناعي .

**7- توزيعات أسهم شركات أموال مقيمه في مصر**

وينتقد المشرع في أستخدامه مصطلح توزيعات أسهم شركات أموال على أعتبار أنه تطبيقاً لحكم المادة الأولي من القانون رقم 91 لعام 2005 تتضمن تلك الشركات شركات ذات المسئوليه المحدوده والتي تتسم بأن رأسمالها ينقسم إلى حصص وليس الى اسهم ، وبالتالي فأن توزيعات أرباحها لاتمثل توزيعات الاسهم وبأن كان الاحري أستخدام تعبير توزيعات الارباح لشركات الاموال ، من جهه أخري يتعين الاشاره إلى إعفاء توزيعات الارباح لشركات الاموال من الضريبة على أعتبار خضوع الارباح التي تحققها تلك الشركات للضريبة على الأشخاص الاعتبارية حيث عند توزيعها سواء لشخص طبيعي أو أعتباري لاتخضع للضريبة تفادياً للازدواج الضريبي ، تطبيقاً لنص المادة (31) من القانون والتي أفادت بأنه يعفي عن الضريبة .

A- التوزيعات على أسهم رأس مال شركات المساهمة والتوصيه بالأسهم.

B- التوزيعات على حصص رأس المال في الشركات ذات المسئولية المحدوده وشركات الأشخاص وحصص الشركاء غير المساهمين في شركات التوصية بالأسهم.

8- حصص الأرباح التي تدفعها شركه أشخاص مقيمة في مصر

9- العائد المسدد من الحكومة أو وحداتها ذات الصله أو أي شخص مقيم في مصر والعائد الذى يتم سداده من منشأه دائمة في مصر .

10- مبالغ الإيجار ورسوم الترخيص والإتاوات المدفوعة عن طريق شخص مقيم في مصر أو مدفوعة من منشأه دائمة في مصر .

11- الدخل من أي نشاط يتم القيام به في مصر .

وتمثل صور الدخل السابقة مجرد أمثله وكان الاحري على المشرع الاشارة في بداية تلك المادة إلى أنها بعض الصور ، إلا أن المشرع قد سكت عن ذلك .

**4/6/1 المنشأه الدائمة والغير الدائمة**

**أولاً : النصوص القانونية**

1- المادة (4) من القانون

يقصد بالمنشأة الدائمة في تطبيق احكام هذا القانون كل مكان ثابت للاعمال يتم من خلاله تنفيذ كل او بعض أعمال المشروعات الخاصة بشخص غير مقيم فى مصر ، وتشمل على الاخص:

(a) محل الادارة .
(b) الفرع .
(c) المبنى المستخدم كمنفذ للبيع .
(d) المكتب .
(e) المصنع .
(f) الورشة .
(g) المنجم ، او حقل البترول او بئر الغاز ، او المحجر ، او اى مكان اخر لاستخراج الموارد الطبيعية بما فى ذلك الاخشاب او اى انتاج

A permanent establishment, in applying the provisions of the present law, shall mean every fixed place of work through which all or some works of projects of a person not residing in Egypt are executed, and comprising in particular the following:

A) The headquarters.
B) The branch.
C) The building used as sale outlet.
D) The Office.
E) The factory.
F) The workshop.
G) The mine, the oilfield or gas well, the quarry, or any other place for extraction of natural resources, including timber, or any other product from the forests.

H) The farm or saplings.

I) The site of the building, the construction or assembly project, the installation, or the supervisory activities associated with any of that.

A person working on account of a subsidiary project shall be consider as good as a permanent establishment, once he has the power to conclude and ratify the contracts in the name of the project unless the aspects of his activity are limited to purchasing the commodities or goods for the project.

<u>The following shall not considered a permanent establishment:</u>

1- Using the facilities concerning storage purposes, and displaying the goods and commodities exclusively owned by the project.

2- keeping a stock of commodities or goods owned by the project for storage or display purpose.

3- Keeping a stock of commodities or goods owned by the project for the purpose of reprocessing them only by means of another project.

4- keeping a Fixed place for an activity exercising only the purchase of goods commodities, or gathering information for the project.

5- keeping a Fixed place for an activity exercising only the performance of any work qualified as preparatory or auxiliary to the project.

6-Keeping a Fixed place for work at which any group of the activities referred to in the previous items are exercised, providing the overall activity of the fixed place for work which.

(اخر من الغابات .

(h) المزرعة او الغراس .

(i) موقع البناء او مشروع الانشاء او التجميع او التجهيزات او الانشطة الاشرافية المرتبطة بشئ من ذلك

ويعتبر في حكم المنشأة الدائمة الشخص الذي يعمل لحساب مشروع تابع متى كانت له سلطة ابرام العقود باسم المشروع واعتمادها ما لم تقتصر اوجه نشاطه على شراء السلع او البضائع المشروع

<u>ولا يعتبر منشأة دائمة ما يأتي:</u>

1-الانتفاع بالتسهيلات الخاصة لأغراض التخزين وعرض البضائع والسلع المملوكة المشروع فقط

2- الاحتفاظ برصيد من السلع أو البضائع المملوكة المشروع لأغراض التخزين أو العرض

3- الاحتفاظ برصيد من السلع والبضائع المملوكة المشروع لغرض إعادة تصنيعها فقط بواسطة مشروع آخر.

او اي فترة مدتها اثنا عشر شهرا تتخذ اساسا لحساب الضريبة.

4- الاحتفاظ بمكان ثابت لنشاط يباشر فقط شراء البضائع او السلع او تجميع المعلومات المشروع.

5-الاحتفاظ بمكان ثابت لنشاط يباشر فقط القيام بأي عمل ذي صفة تمهيدية او مساعدة المشروع.

6- الاحتفاظ بمكان ثابت للعمل تزاول فيه أي مجموعة من الأنشطة المشار إليها في البنود السابقة بشرط أن يكون النشاط الإجمالي للمكان الثابت للعمل والناتج من

مجموعة هذه الأنشطة ذا صفة تمهيدية أو مساعدة فقط..

7- الأعمال الصناعية أو التجارية التي تقوم بها شركة أجنبية عن طريق سمسار أو وكيل عام بالعمولة أو أي وكيل آخر ذي طبيعة مستقلة، ما لم يثبت إن هذا السمسار أو الوكيل قد كرس معظم وقته أو جهده خلال الفترة الضريبية لصالح الشركة الأجنبية.

ولا تعني سيطرة شركة غير مقيمة على شركة أخرى مقيمة ان تصبح الشركة المقيمة منشأة دائمة للأخرى.

results from the group of those activities is qualified as preparatory or auxiliary exclusively.

7- The industrial or commercial works performed by a foreign company through a broker or general commission agent, or through any other agent of independent nature, unless this broker or agent is proved to have dedicated most of his time or effort during the fiscal period in the interest of the foreign company.

A non-resident company's control over another resident company shall not mean that the resident company becomes a permanent establishment for the other one.

2- المادة (4) من اللائحة التنفيذية

يقصد بالعمل ذي الصفة التمهيدية أو المساعدة للمشروع المنصوص عليه في البند (5) من الفقرة الثالثة من المادة (4) من القانون، كل نشاط لا يساهم في تحقيق دخل يخضع للضريبة في مصر.

Work of introductory or ancillary quality to the project as prescribed in article (4), clause (3), item (5) of the law shall mean all activity non – contributing to the realization of a taxable income in Egypt.

3- المادة (5) من اللائحة التنفيذية

يعتبر السمسار أو الوكيل قد كرس معظم وقته أو جهده خلال الفترة الضريبية لصالح شركة أجنبية، في تطبيق حكم البند (7) من الفقرة الثالثة من المادة (4) من القانون، إذا كان نشاطه على نحو كلي أو شبه كلي باسم الشركة، وكانت

A broker or agent shall be considered having devoted most of his time or effort throughout the fiscal period in favor of a foreign firm, in applying the provision of article -4, clause -3, item -7 of the law, if his activity is wholly or semi – wholly or semi – wholly exercised in the name of the firm, and the conditions

| الشروط التي تنظم علاقتهما التجارية والمالية تختلف عن الشروط التي تنظم العلاقة بين المؤسسات المستقلة . | regulating their commercial and financial relations differ from those regulating independent establishments interrelations. |
|---|---|

**ثانياً : الشرح والتحليل والتقييم**

**1- المنشأه الدائمة Permanent Establishment تمثل المنشأة الدائمة :-**

A- كل مكان ثابت للاعمال يتم من خلالـــه تنفيـــذ كـــل أوبعـــض أعمـــال مشروعات شخص غير مقيم في مصر وتشمل على وجه الخصوص:-

1- محل الإدارة　　　　2- الفرع

3- المبني المستخدم كمنفذ للبيع　　　　4- المكتب

5- المصنع　　　　6- الورشه

7- أي مكان لاستخراج المواد الطبيعية (منجم أو حقل بترول ..)

8- المزرعة أو الغراس

9- موقع البناء أو مشروع الأنشاء أو التجميع او التجهيـــزات او الانـــشطة الاشرافية المرتبطة بذلك .

B- الشخص الذي يعمل لحساب مشروع تابع له سلطه أبرام العقود باسم المشروع وأعتمادها مالم يقتصر أوجه نشاطه على شراء البضائع للمشروع .

**2- المنشاه غير الدائمه**

لايعتبر منشاه دائمه مايلي :-

1- الانتفاع بالتسهلات الخاصه لاغراض التخزين وعرض البضائع المملوكة للمشروع فقط .

2- الاحتفاظ برصيد من البضائع المملوكه للمشرع لاغراض :-

A- التخزين أو العرض .

B- لغرض أعادة تصنيعها فقط بواسطة مشروع أخر.

3- الاحتفاظ بمكان ثابت لنشاط يباشر فقط :-

A- شراء البضائع أو تجميع المعلومات للمشرع .

B- القيام بأي عمل ذي صفه تمهيدية أو مساعدة للمشرع ويقصد بذلك العمل طبقا لنص المادة (4) من اللائحة التنفيذية كل نشاط لايساهم في تحقيق دخل يخضع للضريبة في مصر.

C- تزاول فيه أي مجموعة من الانشطه السابقة بشرط أن يكون النشاط الإجمالي للمكان الثابت للعمل والناتج من مجموعة هذه الأنشطه في صفه تمهيدية أو مساعده فقط .

4- الاعمال الصناعية أو التجارية التي تقوم بها شركة أجنبية عن طريق سمسار أو وكيل عام بالعموله أو أي وكيل أخر ذي طبيعة مستقله ، مالم يثبت أن هذا السمسار أو الوكيل قد كرس معظم وقته أو جهده خلال الفترة الضريبية لصالح الشركة الأجنبيه ويكون الامر كذلك وفقاً لنص المادة (5) من اللائحة التنفيذية اذا كان نشاطه على نحو كلى او شبه كلى باسم الشركة ، وكانت الشروط التى تنظم علاقتهما التجارية والمالية تختلف عن الشروط التى تنظم العلاقة بين المؤسسات المستقلة .

**5/6/1 الفترة الضريبية Fiscal Period**

**ثانياً : النصوص القانونية**

1- المادة (5) من القانون

| الفترة الضريبية هى السنة المالية التى تبدأ من اول يناير وتنتهى فى 31 ديسمبر من كل عام. ويجوز حساب الضريبة عن فترة تقل او | The fiscal period is the financial year that begins on the first of January and ends on 31 December of each year or any period of twelve months taken as a basis for tax calculation. The tax may be calculated for a |
| --- | --- |

تزيد على اثنتي عشر شهرا ، وتحدد اللائحة التنفيذية لهذا القانون إجراءات المحاسبة عن هذه الفترة.

وتستحق الضريبة في اليوم التالي لانتهاء الفترة الضريبية ، كما تستحق بوفاة الممول أو بانقطاع اقامته أو توقفه كليا عن مزاولة النشاط.

period less than or more than twelve months. The executive regulations of the present law shall determine the audit procedures for this period.

The tax shall be payable on the day following the end of the fiscal period. It shall be payable upon the taxpayer's decease, cessation of this residence, or total suspension of exercising the activity.

2- المادة (6) من اللائحة التنفيذية

يجوز حساب الضريبة عن فترة تقل أو تزيد على أثني عشر شهرا في الحالات الآتية :

1 – الحالات التي يجوز فيها حساب الضريبة عن فترة تقل عن أثنى عشر شهرا :

أ – الفترة المالية الأولي للممول سواء انتهت هذه الفترة في نهاية السنة الميلادية أو في تاريخ آخر يتخذه الممول نهاية لسنته المالية .

ب– وفاة الممول أو انقطاع إقامته أو توقفه عن مزاولة النشاطأو تنازله عن المنشأة قبل نهاية السنة المالية له.

ج – إذا أمسك الممول حسابات منتظمة خلال إحدى سنواته المالية .

د – عند تعديل الممول نهاية سنته المالية وفي هذه الحالة يتم حساب الضريبة عن الفترة من بداية السنة المالية قبل تعديلها حتى تاريخ تعديل السنة المالية .

The tax may be calculated on a period less or more than twelve months in the following cases :

1- Cases in which the tax may be calculated on a period of less than twelvemonths :

a) The taxpayer,s first financial period , whether this period ends at the end of the Gregorian year , or on another date the taxpayer adopts as an end to his financial year ,

b) Decease of the taxpayer , discontinuance of his residence , suspension of exercising his activity , or alienation of the establishment before the end of his financial year .

c) If the taxpayer holds regular accounts during any of his financial years .

d)When the taxpayer modifies the end of his financial year , the tax shall be calculated on the period from the start of the financial year before its modification up the date of modifying the financial year .

2- Cases in which the tax may be calculated on a period exceeding twelve months :

a) Closing the accounts of the juridical person in its first financial year , in implementation of the provisions of its articles of association or deed of association .

b) The taxpayer's modification of the end of its financial year If the period from the start of the financial year until the date of modifying the financial year does not exceed three months , this period shall be included within the first fiscal period .

The tax rate prescribed in article (8) and (49) of the law shall be the applicable rate , whether concerning the profits resulting from exercising the activity during a whole fiscal period ( 12 months ) , or if the tax is calculated on a period of more or less than 12 months , without introducing any modification whether by reducing or increasing the tax rate , or changing the tax brackets by proportioning them to the period of exercising the activity

2 – الحالات التي يجوز فيها حساب الضريبة عن فترة ضريبية تزيد عن أثني عشر شهرا :

أ – إقفال حسابات الشخص الاعتباري في أول سنة مالية له تنفيذا لما ينص عليه نظامه الأساسي أو عقد الشركة .

ب – تعديل الممول نهاية سنته المالية ، فإذا كانت المدة من بداية السنة المالية حتى تاريخ تعديل السنة المالية لا تجاوز ثلاثة أشهر تدخل هذه الفترة ضمن الفترة الضريبية الأولي .

ويكون سعر الضريبة المنصوص عليه في المادتين (8) و(49) من القانون ، هو الواجب التطبيق سواء بالنسبة للأرباح الناتجة عن ممارسة النشاط خلال فترة ضريبية كاملة (12 شهرا) أو إذا تم حساب الضريبة عن فترة تزيد علي أو تقل عن 12 شهرا ، وذلك دون إدخال أي تعديل عليه سواء عن طريق تخفيض السعر أو زيادته أو تغيير في الشرائح بتنسيبها إلى فترة ممارسة النشاط .

3- المادة (7) من اللائحة التنفيذية

Taxation Authority may in all cases , upon the taxpayer's request submitted on from No. ( 1 – requests) , authorize him to change the fiscal period , if the following conditions are fulfilled :

1- The taxpayer shall be among the juridical persons prescribed in articles (47) and (48) of the law .

يجوز لمصلحة الضرائب في جميع الأحوال بناء علي طلب الممول على النموذج رقم (1 طلبات) أن ترخص له بتغيير الفترة الضريبية إذا توافرت الشروط الآتية

1 – أن يكون من الأشخاص الاعتبارية المنصوص عليها في المادتين (47) و(48) من القانون .

4- المادة (7) من اللائحة التنفيذية

| 2- The taxpayer shall have regular books and accounts.<br>3- Existence of substantial reasons for changing the fiscal period, including:<br>a) The subsidiary or forigan branch request to modify its financial year, in concordance with the financial year of the holding company or head office.<br>b) Changing the legal from of the juridical person.<br>4- The duration of the fiscal period shall be twelve months. | 2- أن يكون لديه دفاتر وحسابات منتظمة.<br>3- وجود أسباب جوهرية لتغيير الفترة الضريبية، منها:<br>أ- طلب الشركة التابعة أو الفرع الأجنبي تعديل سنته المالية بما يتفق مع السنة المالية الشركة القابضة أو المركز الرئيسي.<br>ب- تغيير الشكل القانوني للشخص الاعتباري.<br>4- أن تكون مدة الفترة الضريبية اثني عشر شهراً. |
|---|---|

## ثانياً :- الشرح والتحليل والتقييم

### 1- تعريف الفترة الضريبية

تعرف تلك الفترة بأنهاالسنة الماليه التي تتخذ أساساً لحساب الضريبة فهي ضريبة سنوية وهي عادة ماتبدأ من أول يناير وتنتهي في 31 ديسمبير من كل عام أو أي فترة مدتها أثنا عشر شهراً ، إلا هناك حالات يجوز فيها حساب الضريبة عن فترة تقل أو تزيد عن أثني عشر شهراً ، ويكون سعر الضريبة طبقاً للمادتين (8) ، (49) من القانون هو الواجب التطبيق خلال تلك الاحوال دون أدخال أي تعديل سواء عن طريق تخفيض السعر أو زيادته أو تغيير الشرائح بتنسيبها إلى فتره ممارسة النشاط .

### 2- الحالات الاربعه لجواز حساب الضريبة عن فترة أقل من أثني عشر شهراً

A- الفترة المالية الأولي للممول .

B- وفاة الممول أوأنقطاع أقامته أو توقفه عن مزاولة النشاط أو تنازله عن المنشأه قبل نهاية السنة المالية .

C- أمساك الممول حساب منتظمه خلال أحد السنوات الماليه .

D- تعديل الممول سنته الماليه .

**3- حالتي جواز حساب الضريبة عن فتره تزيد عن أثني عشراً**

A- أقفال حسابات الشخص الأعتباري في أول سنه ماليه .

B- تعديل الممول نهاية سنته الماليه .

**4- الشروط الاربعة للترخيص للممول بطلب تغيير الفترة الضريبية باستيفاء النموذج رقم (1) طلبات :-**

A- أن يكون الممول من الأشخاص الاعتبارية أحد شركات الأشخاص أو شركات الاموال المقيمة في مصر بالنسبة لجميع الأرباح التي تحققها في مصر أوخارجها ، أوغير المقيمة بالنسبة الي الارباح التى تحققها من خلال منشأه دائمة في مصر وفقا للمادة (47) من القانون .

B- أن يحتفظ الممول بدفاتر وحسابات منتظمة .

C- وجود أسباب جوهرية لتغيير الفترة الضريبية منها :-

1- تعديل الشركة التابعة أو الفرع الاجنبي سنتيا الماليه لتفق مع السنة الماليه للشركة التابعة أو المركز الرئيسي .

2- تغيير الشكل القانوني للشخص الاعتباري .

D- أن تكون مدة الفترة الضريبية أثني عشر شهرا .

وزارة المالية
مصلحة الضرائب العامة

نموذج رقم ( ١ ) طلبات

# طلب
# تغيير الفترة الضريبية

**إرشادات**

تطبيقاً لأحكام المادة ( ٥ ) من قانون الضريبة على الدخل الصادر بالقانون رقم ( ٩١ ) لسنة ٢٠٠٥ ولائحته التنفيذية يتم تقديم هذا النموذج بمعرفة الشخص الاعتبارى الذى يرغب فى تغيير الفترة الضريبية بشرط أن يكون لديه دفاتر وحسابات منتظمة وأن يكون لديه أسباب جوهرية تستدعى هذا التغيير مثل تغيير الشكل القانونى أو تعديلها لتتفق مع الفترة الضريبية للشركة القابضة أو المركز الرئيسى .

اسم الشركة / الجهة : ______ رقم الملف الضريبى : ______

السيد الأستاذ / رئيس مأمورية ضرائب : ______

نحيط سيادتكم علماً بأننا نرغب فى تغيير الفترة الضريبية لتبدأ :

فى (يوم / شهر / سنة) ______ وتنتهى فى (يوم / شهر / سنة) ______

بدلاً من السنة الحالية التى تبدأ فى (يوم / شهر / سنة) ______ وتنتهى فى (يوم / شهر / سنة) ______

وذلك للأسباب التالية :

١ - ..............................

٢ - ..............................

٣ - ..............................

٤ - ..............................

وتفضلوا بقبول وافر التحية

الممثل القانونى للشخص الاعتبارى

..............................

تحريراً فى (يوم / شهر / سنة) ______

## 7/1 تطبيقات محاسبية لاطار نظام الضريبة على الدخل

### أسئلة للمراجعة

1- حدد المقصود بالنظام الضريبي، وخصائص الضريبة ووظائفها.

2- هناك قواعد أساسية يرتكز عليها فرض الضريبة. تم تطويرها مع مرور الوقت – علق.

3- يواجه المشرع عدة خيارات فيما يتعلق بتطبيقات وأنواع نظم فرض الضرائب والآثار المتوقع الحصول عليها.

4- حدد عيوب ومزايا فرض الضرائب المباشرة وغير المباشرة.

5- تجري الأدبيات المعاصرة في علم الضرائب على تجنب مصطلحي مباشرة وغير مباشرة عند فرض الضرائب – وضح.

6- مرت النظم الضريبية سواء في البلدان المتقدمة أو النامية أو الآخذه النمو بعدة مراحل عند فرض الضريبة المباشرة على الدخل – اشرح.

7- حدد مزايا وعيوب نظم الضرائب النوعية أو المختلطة أو الموحدة.

8- تطور التشريع الضريبي في مصر من نظام الضرائب النوعية إلى الموحدة – اشرح .

9- ما هي خصائص الانتقال من نظام الضرائب النوعية إلى الضرائب الموحدة – اشرح بالتطبيق على مصر.

10- يعد قانون الضريبة على الدخل رقم 91 لسنة 2005 ولائحته خطوة هامة وانطلاقة جديد نحو تطبيق سياسة ضريبية فعالة – اشرح موضحًا محاور ذلك النظام وركائزه الأساسية وهيكله الضريبي.

11- ما هي الإعفاءات الضريبية التي تم إلغائها بمقتضى القانون 91 لسنة 2005 وما هي الفترة الانتقالية الخاصة باستمرار الاعفاءات القائمة[1].

12- ما هي المعاملة الضريبية للعوائد المدينة واجبة الخصم عن القروض والسلفيات التي حصل عليها الأشخاص الاعتبارية في عام 2005 – 2008[2]

13- ما المقصود بالممول في القانون 91 لسنة 2005[3].

14- حدد ماذا يعني بالشخص المرتبط؟[4]

15- حدد المعاملة الضريبية للمعاملات التي تتم بين الممول والشخص المرتبط.

16- ما المقصود بالاتاوات وكيف تعامل ضريبيًا[5]

17- ما هي الأحوال التي يعتبر عندها الشخص الطبيعي مقيمًا في مصر[6].

18- ما هي مصادر الدخل المحققة في مصر ومعاملتها الضريبية[7].

19- ما المقصود بالمنشأة الدائمة والمنشاة الغير دائمة[8] .

20- يجوز حساب الضريبة عن فترة نقل أو تزيد عن اثنى عشر شهرًا – اشرح العبارة السابقة موضحًا تعريف الفترة الضريبية وحالات الاستثناء عنها ومتى تستحق الضريبة سواء في ظل مزاولة الممول للنشاط أو في حالة وفاته أو أو انقطاع توقفه عن النشاط[9] .

21- ما الذي استحدثه القانون رقم 91 لسنة 2005 وما هي الركائز التي يقوم عليها.

---

(1) يراجع نص المادة (3) من مواد إصدار القانون.
(2) يراجع نص المادة (7) من مواد إصدار القانون.
(3) يراجع نص المادة (1) من القانون.
(4) يراجع نص المادة (1) من القانون.
(5) يراجع نص المادة (1) من القانون.
(6) يراجع نص المادة (2) من القانون.
(7) يراجع نص المادة (3) من القانون.
(8) يراجع نص المادة (4) من القانون.
(9) يراجع نص المادة (6) من القانون.

22- ما هي فترة السماح الممنوحة لتطبيق القانون وكيف يمكن التعامل مع السنة المالية الانتقالية.

23- كيف راعى القانون رقم 91 لسنة 2005 البعد الاجتماعي لكافة فئات المجتمع.

24- أن إصدار القانون رقم 91 لسنة 2005 ولائحته التنفيذية خطوة هامة وليس كاملة نحو تحقيق الإصلاح الضريبي- اشرح العبارة مع تحديد ما استحدثه ذلك القانون.

**الاجابة**

رغمًا عن أن القانون رقم 91 لسنة 2005 ليس خطوة كاملة نحو تحقيق الإصلاح الضريبي إلا أنه بالفعل قد ساهم في شكل هام في تحقيق ما يلي:

- توزيع العبء الضريبي.
- تطوير الإدارة الضريبية.
- إرساء دعائم الثقة المتبادلة بين مصلحة الضراب وبين الممولين.
- توسيع قاعدة المجتمع الضريبي.
- فضلاً عن ترشيد التكاليف والمصروفات الخاصة بالمصلحة.

وكما استحدث القانون رقم 91 لسنة 2005 ولائحته التنفيذية في سبيل تحقيق ما سبق عديد له الأحكام الموضوعية والإجرائية الهامة تسهم في مواجهة مواطن الضعف التي كانت تتسم بها القوانين الشائعة لعل أبرازها ما يلي:

1- تخفيف العبء الضريبي بما يعادل النصف حيث أن سعر الضريبة كان 42% وأصبح20% في حدها الأقصى.

2- توسيع الشرائح الضريبية بالنسبة للأفراد لتكون:

- إعفاء الـــ 5 آلف جنيه الأولى لجميع الممولين.

- أكثر من 5 آلف وحتى 20 آلف تخضع لنسبة 10%.
- أكثر من 20 ألف وحتى 40 ألف تخضع بنسبة 15%.
- أكثر من 40 ألف جنيه يكون سعر الضريبة 20%.

3- عدم منح أي إعفاءات ضريبية جديدة مع استمرار الإعفاءات الحالية للمشروعات القائمة منها وحتى انتهاء مدتها.

4- قبول الإقرار الضريبي المقدم من الممول على مسئوليته.

5- إعفاء الممول من تقديم الإقرار الضريبي في الحالات الآتية:

- إذا اقتصر دخله على المرتبات وما في حكمها.
- إذا اقتصر دخله على إيرادات الثروة العقارية ولم يتجاوز دخله منها 5000 جنية.

6- استقلال لجان الطعن عن مصلحة الضرائب لتصبح تابعة مباشرة للوزير وتحت إشرافه ويعين رئيسها من خارج مصلحة الضرائب والتأكيد على التزام أصحاب الأنشطة التجارية أو الصناعية أو الهيئات بإمساك دفاتر منتظمة في الحالات الآتية:

- إذا تجاوز رأس ماله المستثمر 50 ألف جنية.
- إذا كان رقم أعماله السنوي أكثر من ربع مليون جنية إذا بلغ صافي ربحه السنوي أكثر من 20 ألف جنية.

7- تبسيط اجراءات المحاسبة بالنماذج الضريبية إلى نموذج واحد فقط (نموذج 19 ضرائب) .

8- استحدث القانون العفو الضريبي بالنسبة إلى الممولين الغير مسجلين بشرط أن يتقدم بإقراره الضريبي عن آخر فترة ضريبية قبل مضى سنة من تاريخ العمل بهذا القانون وأن يستمر في ذلك لمدة ثلاث سنوات.

9- أجاز القانون للمول أن يتصالح في المنازعات القائمة بين المصلحة والممولين قبل أول اكتوبر 2004.

10- حرية اختيار الممول بالعينة على اسس موضوعية.

11- الالتزام بمعايير المحاسبة المصرية في تحديد أرباح النشاط.

12- تشديد عقوبة التهرب الضريبي بالنسبة للمول والمحاسب.

13- استحدث القانون ما يجيز لوزير المالية أن يضع أساليب وطـرق خاصـة بمحاسبة المنشأة الصغيرة والمتناهية الصغر.

14- كما أجاز القانون الجديد انقضاء الخصومة في جميع الدعاوي المقيدة لـدى المحاكم قبل 2004/9/30 مع اختلاف قيمة الضريبة المستحقة.

15- تحديد قواعد مسبقة للمحاسبة الضريبية للأنشطة الـصغيرة أو الحـرفيين والصناعات البيئية وفي سبيل ذلك اختصر القانون الجديد 42 مادة من القانون القديم والذي كان يضم 190 مادة بحيث أصبح عدد المواد 148 مادة وهو ما يؤدي إلى التيسير على الممولين.

25- ألغى القانون 91 لسنة 2005 عديد من القوانين السابقة بالإضافة للعديد من الاعفاءات – علق.

26- إذا ان القانون رقم 91 لسنة 2005 قد قدم تيسيرات للمجتمع الضريبي فإنه قد وضع على الممولين في الجانب الآخر عدد من الالتزامات – اشرح .

**الاجابة**

أشار القانون 91 لسنة 2005 إلى عديد من التزمات الممولين في ضوء مـا استهدف تحقيقه ، النحو التالي:

- أخذ القانون الجديد بمبدأ الإقامة ومصدر الدخل لتحديد الإيراد الخاضع للضريبة.

- أنه يجب على الممولين الذين يرغبون في مزاولة أي نشاط سواء كان هذا النشاط «تجاريًا أو صناعيًا أو حرفيًا أو أي نشاط غير تجاري» إخطار مصلحة الضرائب بذلك خلال ثلاثين يومًا من تاريخ بدء مزاولة النشاط ويتم الإخطار كتابيًا أو عن طريق طلب فتح ملف ضريبي «مادة 74».
- أن الممولين الذين يرغبون في إضافة فرعًا جديدًا للمنشأة القديمة إخطار المأمورية التابعين لها ببيانات الفرع الجديد وكذلك في حالة نقل مقر المنشأة من منطقة إلى منطقة أخرى يجب إخطار المصلحة بالعنوان الجديد «مادة 75».
- معاملة شركات الأشخاص نفس معاملة شركات الأموال بسعر ضريبة 20% بدون تخفيض للأعباء العالية «مادة 47، 48».
- أنه يجب على المصالح الحكومية المختصة بمنح تراخيص مزاولة أي نشاط مهني أو حرفي أو تجاري أوترخيص ببناء عقار أو إيجار عقار إخطار مصلحة الضرائب عند منح أي ترخيص مما سبق وتحديد بيانات وإسم طالب الترخيص خلال مدة أقصاها آخر الشهر التالي الذي صدر فيه الترخيص «مادة 77».
- إنه في حالة قيام الممول بإنهاء فرع أو بعض أوجه النشاط الخاص به «ما يعرف بالتوقف المؤقت» وكذلك في حالة التوقف نهائيًا عن مزاولة النشاط يجب على الممول أن يقوم بإخطار المصلحة بذلك خلال ثلاثين يومًا من التاريخ الذي توقف الممول فيه عن مزاولة نشاطه وإلا احتسبت عليه الأرباح عن سنة مالية كاملة «مادة 79».
- إنه في حالة التنازل عن بعض أو كل المنشأة يجب على المتنازل تقديم إخطار لمصلحة الضرائب خلال ثلاثين يومًا من تاريخ التنازل كذلك يجب عليه تقديم إقرار مستقل لنفسه خلال ستين يومًا من تاريخ التنازل مبينًا فيه البيانات اللازمة لتحديد الأرباح حتى تاريخ التنازل عن المنشأة «مادة 80».

• ويعتبر الممول المتنازل اليه مسئولاً بالتضامن مع الممول المتنازل عما يستحق على المنشأة من ضرائب حتي تاريخ التنازل، كما يجوز للمصلحة إجراء ربط تقديري للضريبي من واقع أي بيانات متاحة إذا لـــم يقـــدم الممـــول الإقـــرار الضريبي.

• أنه على المصلحة فحص إقرارات الممولين سنويًا من خلال عينة ولـــيس فحـــص شامل*.

27- تطورت عملية فرض الضريبة من النظام النوعي إلى النظام الموحد اشرح تلك العبارة بالتطبيق على النظام الضريبى المصرى .

## الجزء الثاني

## الضريبة على دخل الأشخاص الطبيعيين [1]

## Income tax on Natural persons

| | | أرقام مواد القانون | أرقام مواد اللائحة التنفيذية |
|---|---|---|---|
| 1/2 | نطاق سريان الضريبة وسعرها | 8 – 6 | 9 – 8 |
| 2/2 | المرتبات وما في حكمها | 16 – 9 | 23 – 10 |
| 3/2 | النشاط التجاري والصناعي | 31 – 17 | 42 – 24 |
| 4/2 | إيرادات المهن غير التجارية | 36 – 32 | 47 – 43 |
| 5/2 | إيرادات الثروة العقارية | 46 – 37 | 52 – 48 |

[1] الكتاب الثاني من القانون رقم 91 لسنة 2005 ولائحته التنفيذية والذي تضمن ست أبواب رئيسية تناولتها المواد أرقام 6 – 46 من القانون (39 مادة)، والمواد 8 – 52 من اللائحة التنفيذية (45 مادة).

## 1/2 نطاق سريان الضريبة وسعرها[1] The Scope of Tax and its Rate

| | | |
|---|---|---|
| 1/1/2 مصادر دخل الأشخاص الطبيعيين | 6 | 8 |
| 2/1/2 أسعار الضريبة على دخل الأشخاص الطبيعيين | 7 – 8 | 9 |
| 3/1/2 تطبيقات محاسبية على نطاق وسعر الضريبة | | |

---

[1] الباب الأول من الكتاب الثاني من القانون رقم 91 لسنة 2005 ولائحته التنفيذية والذي تضمن مصادر الدخل وأسعار الضريبة على دخل الأشخاص الطبيعيين عبر المواد 6 – 8 من القانون ( 3 مواد)، والمادتين 8 – 9 من اللائحة التنفيذية.

## 1/1/2 مصادر دخل الأشخاص الطبيعيين

## The Income Sources of Natural persons

### أولا : النصوص القانونية

### 1- المادة (6) من القانون

تفرض ضريبة سنوية على مجموع صافي دخل الأشخاص الطبيعيين المقيمين وغير المقيمين بالنسبة لدخولهم المحققة في مصر .

ويتكون مجموع صافي الدخل من المصادر الآتية :

1- المرتبات وما في حكمها .
2- النشاط التجاري أو الصناعي .
3- النشاط المهني أو غير التجاري .
4- الثروة العقارية .

An annual tax shall be imposed on the total net income of natural persons, resident, and non-resident, with regard to their incomes realized in Egypt.

The total net income shall be composed of the following sources:

1- Salaries and the like.
2- Commercial or industrial activity.
3- Vocational or non-commercial activity.
4- Real estate wealth.

### 2- المادة (8) من اللائحة التنفيذية

يقصد بمأمورية الضرائب المختصة في تطبيق أحكام الكتاب الثاني من القانون ما يلي :

1- بالنسبة للمرتبات وما في حكمها .
تمثل المأمورية المنصوص عليها في المادة (10) من هذه اللائحة علي النحو التالي .

2- إذا اقتصر دخل الممول علي إيرادات من نشاط تجاري أو صناعي تكون المأمورية المختصة هي المأمورية التي يقع في دائرتها مركز مزاولة النشاط .

The term competent tax district office, in applying the provisions of Book-2 of the law, shall mean the following:

1- For salaries and the like:
The tax district office prescribed in article (10) of the present regulations.

2- If the taxpayer's income is limited to revenues of a commercial or industrial activity, the competent tax district office shall be the district office within the circle of which lies the head office where the activity is exercised.

In case of plurality of the taxpayer's establishments or their branches, the competent tax district office shall be the district office with in the circle of which lies the head office of the activity based on the commercial register.

3- If the taxpayer's income is limited to revenues from a professional or non-commercial activity, the competent tax district office shall be the district office within the circle of which lies the head office of the activity . In case of plurality of the head offices where the activity is exercised, the competent tax district office shall be the district office within the circle of which lies the head office of the activity to be determined by the taxpayer.

4- If the taxpayer has revenues from the commercial or industrial activity and from the professional or non-commercial activity, the competent tax district office shall be the district office within the circle of which lies the professional activity.

5- If the taxpayer's income is limited to revenues from the real estate wealth, the competent tax district office shall be the district office within the circle of which lies his place of residence. In case of plurality of his places of residence, the competent tax district office shall be the district office within the circle of which lies the place of residence,

وإذا تعددت منشآت الممول أو فروعها تكون المأمورية المختصة هي المأمورية التي يقع في دائرتها المركز الرئيسي للنشاط من واقع السجل التجاري .

3 – إذا اقتصر دخل الممول على إيرادات من النشاط المهني أو غير التجاري تكون المأمورية المختصة هي المأمورية التي يقع في دائرتها مركز مزاولة النشاط وإذا تعددت مراكز مزاولة النشاط تكون المأمورية المختصة هي المأمورية التي يقع في دائرتها المركز الرئيسي للنشاط الذي يحدده الممول .

4 – إذا كان للممول إيرادات من النشاط التجاري أو الصناعي ، ومن النشاط المهني أو غير التجاري تكون المأمورية المختصة هي المأمورية التي يقع في دائرتها النشاط المهني .

5 – إذا اقتصر دخل الممول على إيرادات من الثروة العقارية تكون المأمورية المختصة هي المأمورية التي يقع في دائرتها، محل إقامته وفي حالة تعدد محل إقامته تكون المأمورية المختصة هي المأمورية التي يقع في دائرتها أيا من عقاراته المبنية أو الأراضي الزراعية أو الوحدات السكنية

أو المفروشة التي يؤجرها ، وإذا كان للممول إيرادات من النشاط التجاري أو الصناعي، تكون المأمورية المختصة هي المأمورية التي يقع في دائرتها محل الإقامة الذي يحدده ، أما إذا لم يحدد محل إقامته تكون المأمورية المختصة هي المأمورية في دائرتها المركز الرئيسي للنشاط التجاري أو الصناعي .

6 – إذا تضمن دخل الممول إيرادات من النشاط التجاري أو الصناعي ، ومن النشاط المهني أو غير التجاري ، ومن الثروة العقارية تكون المأمورية المختصة هي مأمورية النشاط المهني .

7 – مركز كبار الممولين إذا كان الممول ممن تقرر أو يتقرر تعامله مع المركز .

وفي حالة تغيير مركز مزاولة النشاط الذي يتخذ أساسا لتحديد المأمورية المختصة ينعقد الاختصاص عن السنوات التالية لتاريخ التغيير لمأمورية مركز النشاط الجديد بما فيها السنة المنتهية بعد تاريخ التغيير .

وعلى المأمورية المختصة قبل تغيير مركز مزاولة النشاط إنهاء إجراءات الفحص والإخطار وإحالة ملف الممول إلى مأمورية مركز مزاولة النشاط الجديد خلال ثلاثة أشهر مع مراعاة مدد التقادم .

to be determined by him . If he does not define his place of residence, the competent tax district office shall be the district office within the circle of which lies any of his built realties , agricultural lands , or his rental residential of furnished units . If the taxpayer has revenues from the commercial or industrial activity, the competent tax district office shall be the district office within the circle of which lies the head office of the commercial of industrial activity.

6-If the taxpayer's comprises revenues from the commercial or industrial activity and from the professional or non-commercial activity, as well as from the real estate wealth, the competent tax district office shall be the professional activity tax district office 7- The center for big taxpayer is , if the taxpayer is among those whose fiscal treatment was or is determined to be with the center .

In case of changing the head office where the activity is exercised, and which is taken as a basis for determining the competent tax district office , the competence for the years subsequent to the date of change , including the year ending after the date of the change , shall pass to the tax district office within the circle of which lies the new head office of the activity .

The tax district office concerned before changing the head office of the activity, shall complete the tax examination and notification procedures and refer the taxpayer's file to the tax district office within three months , subject to the limitation periods .

## ثانيا: الشرح والتحليل والتقييم

1- يتم فرض ضريبة سنوية علي مجموع دخل الأشـــخاص الطبيعيـــين (الممول الفرد أو صاحب المنشأة الفردية) المحققة في مصر للمقيمين وغيـــر المقيمين من أربع مصادر هي:-

A- **المرتبات وما في حكمها**:- وهي تلك الإيرادات التي تنتج من عنصر العمل الذي يؤدية الشخص لحساب الغير.

B- **النشاط التجاري والصناعي**:- وهي تلك الإيرادات التي يشترك فـــي تحيقهها عنصران هما رأس المال والعمل.

C- **النشاط المهني أو غير التجاري**:- وهي تتمثل في الإيرادات الناتجـــة من عنصر العمل الذي يؤديه الشخص لحسابه وتحت مسئوليته.

D- **الثروة العقارية**:- وهي تتمثل في الإيـــرادات الناتجـــة عـــن ملكيـــة الأراضي الزراعية أو العقارات المبنية أو من الاســـتغلال الزراعـــي للمحاصيل البستانية أو الإيـــرادات الناتجـــة مـــن تـــأجير الوحـــدات المفروشة.

فتلك الضريبة تعامل تلك الدخول بصفة عامة واحدة ايا كانت طبيعتها أو مصدرها سواء من حيث السعر والأعفاء والربط والتحصيل، كما أنها ضريبة تصيب صافي دخول الأشخاص الطبيعيين خلال السنة بعد خـــصم التكـــاليف والمصروفات والاعباء من الإيرادات الإجمالية.

2- تفرض الضريبة علي الأشـــخاص الطبيعيـــين تبعـــا لمبـــدأ التبعيـــة الاجتماعية حيث تم الاخذ بمعيار الإقامة الدائمة بخضوع الأشخاص المقيمين عادة في مصر أيا كانت جنسيتهم سواء أكانوا مصريين أم اجانب ، كذلك فقد

ثم الاخذ بمبدأ التبعية الأقتصادية حيث يخضع هؤلاء الأشخاص غير المقيمين أيا كانت جنسيتهم في مصر بالنسبة لدخولهم المحققة في مصر[1].

3- تتمثل مأمورية الضرائب التي تختص بتطبيق الكتاب الثاني من القانون – الضريبة علي دخل الأشخاص الطبيعيين على النحو التالي:-

**A- إذا أقتصر دخل الممول علي مصدر واحد من مصادر الدخل تكون المأمورية المختصة علي النحو التالي:-**

1- عندما يكون مصدر الدخل من المرتبات وما في حكمها :-

تكون المأمورية المختصة حسب نص المادة (10) من اللائحة التنفيذية علي النحو التالي:-

a- مأمورية ضرائب التفتيش علي المصالح الحكومية إذا كان صاحب العمل أحد الجهات الحكومية أو ما في حكمها.

b- المأمورية التي تقع في دائرتها مركز مزاولة النشاط إذا كان صاحب العمل أحد الأفراد الذين يزاولون نشاطا خاضعا للضريبة.

c- المأمورية التي يتبعها المركز الرئيسي لشركات الأموال أو شركات الأشخاص أو الجمعيات التعاونية ومكاتب التمثيل.

d- مأمورية الضرائب التي يقع في دائرتها محل الإقامة أو المركز الرئيسي للأفراد أو الجهات التي لم يرد ذكرها في البنود السابقة.

2- عندما يكون مصدر الدخل من إيرادات النشاط التجاري أو الصناعي.

تكون المأمورية المختصة هي تلك التي يقع في دائرتها مركز مزاولة النشاط الرئيسي.

---

[1] قسم المشرع الأشخاص الطبيعيين الخاضعة للضريبة إلى مجموعتين A- أشخاص مقيمين في مصر بغض النظر عن جنسياتهم تخضع دخولهم بالكامل للضرية سواء تحققت في مصر أو في الخارج B- أشخاص غير مقيمين بصرف النظر عن جنسياتهم بالنسبة لدخولهم المحققة في مصر.

3- مصدر الدخل من إيرادات النشاط المهني أو غير التجاري.

تكون المأمورية المختصة هي تلك التي يقع في دائرتها مركز النشاط.

4- مصدر الدخل من إيرادات الثروة العقارية

تكون المأمورية المختصة هي تلك التي يقع في دائرتها محل إقامة الممول، وفي حالة عدم تحديد ذلك المحل تكون المأمورية هي تلك التي يقع في دائرتها أيا من عقاراته المبنية أو الزراعية أو الوحدات السكنية.

**B- إذا كان للممول أكثر من مصدر من مصادر الدخل**

1- إذا كان للممول إيرادات من النشاط التجاري أو الصناعي ومن النشاط المهني أو غير التجاري تكون المأمورية المختصة هي تلك التي يقع في دائرتها نشاطه المهني.

2- إذا كان للممول إيرادات من الثروة العقارية وإيرادات من النشاط التجاري أو الصناعي تكون المأمورية المختصة هي تلك التي يقع في دائرتها المركز الرئيسي للنشاط التجاري أو الصناعي.

3- إذا كان للممول إيرادات من النشاط التجاري أو الصناعي ومن النشاط المهني أو غير التجاري ومن الثروة العقارية تكون المأمورية المختصة هي مأمورية النشاط المهني.

**C- وإذا كان الممول ممن تقرر تعامله مع مركز كبار الممولين تكون هي المأمورية المختصة.**

3- في حالة تغيير مركز مزاولة النشاط للممول يراعي ما يلي:

a- ينعقد الاختصاص عن السنوات التالية لتاريخ التغيير لمأمورية مركز النشاط الجديد بما فيها السنة المنتهية بعد تاريخ التغيير.

b– إنهاء المأمورية المختصة قبل تغيير مركز مزاولة النشاط إجـــراءات الفحص والإخطار مع الإحالة إلي المأمورية الجديدة المختصة خلال 3 شهور مع مراعاة مدة التقادم.

## 2/1/2 أسعار الضريبة على دخل الأشخاص الطبيعيين

**Tax Rate on Income of Natural Persons**

### أولاً: النصوص القانونية

#### 1– المادة (7) من القانون

| | |
|---|---|
| تستحق الضريبة على ما يجاوز خمسة آلاف جنيه من مجموع صافي الدخل الذي يحققه الممول المقيم خلال السنة. | The tax shall be payable on the excess of five thousand pounds of the total net income realized by the resident taxpayer during the year. |

#### 2– المادة (8) من القانون

تكون أسعار الضريبة على النحو الاتي:

الشريحة الأولى: أكثر من 5000 جنيه حتى 20000 جنيه (10٪).

الشريحة الثانية: أكثر من 20000 جنيه حتى 40000 جنيه (15٪).

الشريحة الثالثة: أكثر من 40000 جنيه (20٪).

ويتم تقريب مجموع صافي الدخل السنوي عند حساب الضريبة لأقرب عشرة جنيهات اقل.

<u>The tax rates shall be as follows:</u>

<u>First bracket:</u>

| | | |
|---|---|---|
| More than 5.000 pounds | Up to 20.000 pounds | (10%) |

<u>Second bracket:</u>

| | | |
|---|---|---|
| More than 20.000 pounds | Up to 40.000 pounds | (15%) |

<u>Third bracket:</u>

| | |
|---|---|
| More than 40.000 pounds | (20%) |

The annual total net income shall be rounded, calculating the tax, up to the nearest less ten pounds.

3- المادة (9) من اللائحة التنفيذية للقانون

| يكون حساب الشريحة التي لا تستحق عنها ضريبة، وقدرها خمسة آلاف جنيه، دون تخفيض بالنسبة للممول المقيم حتى ولو لم تستمر مدة عمله أو مزاولة نشاطه الفترة الضريبية بأكملها، وفي حالة تعدد مصادر الدخل تخصم تلك الشريحة أولا من إيرادات المرتبات وما في حكمها، فإذا تبقي منها جزء يتم خصمه من أي إيراد آخر. | The non-taxable bracket, amounting to five thousand pounds, shall be calculated without reduction with regard to the resident taxpayer even if his work period, or the period of exercising his activity does not last for the whole fiscal period . In case of plurality of income sources , the said tax bracket shall first be deducted from the revenues of salaries and the like . If a portion remains of the bracket , it shall be deducted from any other revenue. |
|---|---|

**ثانيًا: الشرح والتحليل والتقييم**

1- تستحق الضريبة تطبيقا للمادة (7) من القانون علي ما يجاوز 5000 جنيه من مجموع صافي الدخل المحقق خلال السنة عن طريق الممول المقيم (حتى لو لم تستمر مدة عمله أو مزاولة نشاطه الفترة الضريبية بأكملها). فهي إذن شريحة لا يستحق عليها ضريبة فهي معفاه، وتخصم تلك الشريحة من إيرادات المرتبات أولا في حالة تعدد مصادر الدخل.

ويلاحظ ان تلك الشريحة المعفاه تتحدد بطريقة النسبية، حيث لا يتمتع الممول من حد الإعفاء المذكور إلا بالقدر الذي مضى من الفترة الضريبية، فإذا ما كانت الفترة الضريبية هي 9 شهور فقط فإن مقدار الإعفاء العام للمول يصبح 2500 جنية [5000جنية × $\frac{9}{12}$].

كما ينتقد توحيد مبلغ الإعفاء المقابل للأعباء العائلية عندما جعل القانون في المادة (7) حد الإعفاء بمبلغ 5000 جنية سنويًا دون تفرقة من حيث الحالة الاجتماعية أو النوع، وهذا لا يتفق مع قاعدة العدالة.

كما ينتقد المؤلف نص المادة (7) من القانون حيث أكد على أن الضريبة تستحق على ما يجاوز 5000 جنية من مجموع صافي الدخل الذي يحققه الموظف خلال السنة ، رغما عن أن نص المادة (5) من اللائحة التنفيذية قد حدد ان حساب الشريحة التي لا يستحق عنها الضريبة يستفيد منها الممول المقيم حتى لو لم تستمر مدة عمله كامل الفترة الضريبية، وهنا الخلط . فكيف أن اللائحة تؤكد أن الشريحة المعفاه يستفيد منها الشخص المقيم ومع ذلك فإنه يستفيد بها أيضًا المواطن الذي لن يستمر في عمله الفترة الضريبية كلها – وهي تعني أيضًا ميزة للموظف الذي ينتقل من عمل إلى أخر حيث سيحصل في موقع يعمل فيه خلال الفترة الضريبية على الشريحة المعفاه مما جعله في وضع أفضل من زميله المستقر.

2- خفض القانون رقم 91 لسنة 2005 أسعار ، الضريبة ، كما وسع من مدى الشرائح الضريبية وحددها بثلاث تطبيقاً لنص المادة (8) من القانون على النحو التالي:-

| | الشريحة الأولي | الشريحة الثانية | الشريحة الثالثة |
|---|---|---|---|
| مدي الشريحة | أكثر من 5000 جنيه حتى 20000 جنيه | أكثر من 20000 جنيه حتي 40000 جنيه | أكثر من 40000 |
| معدل الضريبة علي الشريحة | 10% | 15% | 20% |

ويتم تقريب صافي الدخل السنوي عند حساب الضريبة لاقرب عشرة جنيهات أقل).

ويلاحظ ان تلك الأسعار تسري سواء كان مجموع صافي الدخل عن سنة ضريبية كاملة أو عن مدة تـقل أو تزيد عن سنة.

## 3/1/2 تطبيقات محاسبية على نطاق وسعر الضريبة

### أولاً: نطاق سريان الضريبة

تشير نصوص المواد من أرقام 6 – 46 من القانون والمواد أرقام 8 – 52 من اللائحة التنفيذية إلى أن ما يخضع للضريبة هو مجموع صافي دخل الأشخاص الطبيعيين من مختلف المصادر.

ولاشك ان التطبيق العملي يظهر عدم الاتفاق على كيفية قياس الدخل الخاضع للضريبة بما يكفل تبويب عناصره المختلفة بالإقرار الضريبي توصلاً إلى وعاء الضريبة ، وبصفة عامة يوجد مدخلين لقياس الدخل الخاضع للضريبة الموحدة على الأشخاص الطبيعيين هي:-

**A- مدخل عدم التمييز العيني بين مصادر الدخل :-**

حيث يتم النظر إلى عناصر الدخل التي تخضع للضريبة الموحدة باعتبارها وحدة واحدة، حيث يتم تحديد إجمالي الإيرادات الخاضعة للضريبة بتجميع الإيرادات المستمدة من المصادر الداخلية المختلفة، وكذلك تحديد إجمالي تكلفة الحصول على الإيرادات من كافة تلك المصادر ويتم قياس مجموع صافي الدخل الخاضع للضريبة الموحدة بمقابلة إجمالي الإيرادات الخاضعة للضريبة بإجمالي تكلفة الحصول على هذه الإيرادات.

**B- مدخل التمييز العيني بين مصادر الدخل :-**

يقوم هذا المدخل على تقسيم الدخل الخاضع للضريبة الموحدة إلى عدد من أوعية الإيرادات التي تتعدد بتعدد المصادر التي تستمد منها تلك الإيرادات توصلاً إلى ما يدخل في وعاء الضريبة الموحدة من دخل. ويتم قياس كل وعاء عيني طبقًا للأحكام التي ينظمها القانون الضريبي لإتمام هذا القياس من حيث الإيرادات

الخاضعة للضريبة والتكاليف الواجبة الخصم والإعفاءات الموضوعية ، وبعد قياس الأوعية العينية يتم تجميعها جبريًا لتحديد مجموع صافي الدخل الخاضع للضريبة الموحدة.

هذا، وبالرغم من اختلاف المدخلين السابقين في قياس الربح الخاضع للضريبة الموحدة، إلا أن استخدام أيًا منها يؤدي في النهاية إلى عدم الخروج عن طبيعة الضريبة الموحدة على الدخل في مفهومها العام من حيث كونها ضريبة تسري على مجموع صافي الدخل من المصادر المختلفة.

ويعتمد تفضيل اتباع مدخل عن الآخر في المجال التطبيقي على ما يستند إليه انصاره من حجج[1] فالمؤيدون لمدخل عدم التمييز العيني بين مصادر الإيرادات يدافعون عنه استنادًا إلى العديد من الحجج لعل أهمها ما يلي:

1- أن عملية التوحيد الضريبي من حيث المبدأ تعني معاملة كافة الدخول بشكل موحد وبدون تمييز في جميع مراحل عملية المحاسبة الضريبية بما يتمشي مع مفهوم الضريبة الموحدة.

2- أن التفرقة بين مصادر الإيرادات بغرض التمييز قد يصعب تحقيقها في أحوال كثيرة، مما يترتب عليه خطأ الإدارة الضريبية في تكييف إيراد ما باعتباره ناتجًا من عنصر رأس المال بينما هو في الحقيقة ناتجًا عن عنصر العمل أو من اندماج العنصرين، ويؤدي ذلك إلى خطأ في التطبيق في حالة اتباع مدخل التمييز العيني بين مصادر الإيرادات.

وعلى الجانب الآخر يدافع المؤيدون لمدخل التمييز العيني بين مصادر الإيرادات استنادًا إلى العديد من الحجج لعل أهمها ما يلي:

---

(1) د. محمد عباس بدوي ، المحاسبة الضريبية بين النظرية والتطبيق، الاسكندرية، بدون ناشر 2005، ص 20 - 21.

1- على الرغم من أن عملية التوحيد الضريبي تعني من حيث المبدأ معاملة كافة الإيرادات ضريبيًا بشكل موحد وبدون تمييز في جميع مراحل عملية المحاسبة الضريبية بغض النظر عن مصدر تلك الإيرادات، إلا أن من الناحية العملية يمكن القول بأنه لا يوجد نظام ضريبي في أي دولة يعامل كافة أشكال ومصادر الإيرادات ضريبيًا بشكل موحد وبدون تمييز.

2- إن الاتجاه نحو التوحيد الضريبي عمليًا لم يؤدي إلى وجود نظام ضريبة موحدة يكفل إتمام مراحل المحاسبة الضريبية دون تمييز بين مصادر الإيرادات، والسبب في ذلك يرجع إلى وجود أنواع من الإيرادات يلزم قياس كل منها بالطريقة التي تتلاءم مع طبيعتها، كما هو الحال – مثلا – بالنسبة للدخل المكتسب من حيث تمييزه في المعاملة الضريبية عن الدخل غير المكتسب [1].

3- أن استخدام مدخل التمييز العيني بين مصادر الإيرادات يتطلب درجة عالية من الشمول والصدق في الإقرار الذي يقدمه الممول، ودرجة عالية من الثقافة والتعليم والوعي الضريبي قد لا تتحقق بين جمهور الممولين في كثير من الدول، وليس أدل على ذلك من كون الولايات المتحدة الأمريكية تكاد أن تكون الدولة التي تنفرد باتباع هذا المدخل بفاعلية، وهي الدولة التي تفاخر إدارتها الضريبية بارتفاع مستوى الالتزام الضريبي من جانب الممولين، وتوافر الامكانيات المادية والفنية التي تكفل كفاءة تنفيذية عالية.

وبالرغم من أن الأصل في الضريبة الموحدة هو عدم التمييز العيني بين مصادر الإيرادات، إلا أن مدخل التمييز العيني بين مصادر الإيرادات لا يفقدها الطابع الموحد، ويكمن تبرير اتباعه فيما يؤدي إليه من رعاية لبعض الدخول بما يكفـــل تحقيق العدالة الضريبية، وهو المطلب الأساسي الذي ارتبط بتحويل

---

[1] د. أمين السيد أحمد لطفي ، بحوث ودراسات في تطوير وإصلاح نظم الضرائب في مصر ، دار النهضة العربية ، القاهرة ، 1993 ، ص147 – 162 .

دول عديدة من نظام الضرائب النوعية إلى نظام الضريبة الموحدة ولعل تحقيق ذلك المطلب هو السبب الذي جعل معظم الدول التي تأخذ بنظام الضريبة الموحدة على الدخل تتبع مدخل التمييز العيني بين مصادر الإيرادات وفي مصر نصت المادة (6) من القانون 91 لسنة 2005 بسريان الضريبة سنويًا على مجموع صافي دخل الأشخاص الطبيعيين.

وفي ضوء ذلك يتم حساب الضريبة واجبة الدفع في نهاية العام بتطبيق معدلات الضريبة على صافي الدخل الخاضع للضريبة بعد استبعاد شريحة الإعفاء العام على أن يخصم من الضريبة المستحقة أيه مبالغ مسددة تحت حساب الضريبة (طبقًا لنظام الخصم أو التحصل تحت حساب الضريبة)، بالإضافة إلى الضرائب العقارية المسددة (في حدود الضريبة المستحقة على إيرادات الثروة العقارية وحدها).

## ثانيًا: أسعار ومعدلات الضريبة Tax Rates

يتحدد مقدار الالتزام الضريبي الواجب على المكلف دفعه بضرب سعر الضريبة المعلن قانونًا **Statutory Rate** في قيمة الوعاء ، ويجب التفرقة بين أنماط معدلات الضرائب المعلنة قانونًا، ومعدلات الضريبة الفعلية **effective tax rates** التي تحملها الممول فعلا. والسعر المعلن هو هيكل أسعار الضريبة المحددة والمذكورة صراحة في التشريع الضريبي. ويكون السعر تنازليًا، أو تناسبيًا، أو تصاعديًا تبعًا لطبيعة واتجاه العلاقة بين تغير حجم الوعاء وتغير المدفوع كضريبة ، ونظرًا لاحتمال اختلاف الدخل (أو الوعاء) الضريبي بسبب الخصومات والإعفاءات الضريبية العديدة عن الدخل (أو الوعاء) الذي يعلن المكلف وقد يختلف سعر الضريبة الفعلي عن ذلك السعر المعلن عنه وعمومًا يتخذ سعر الضريبة ومعدلها صورا مختلفة أهمها:-

**1- السعر النسبي:**

وهو السعر الذي يبقى ثابتًا مهما تغيرت قيمة المادة الخاضعة للضرية كأن تفرض الضريبة على الدخل بسعر 20% مهما بلغ مقدار هذا الدخل فالنسبة بين الضريبة والدخل تبقى على حالها ويكون السعر عندئذ ثابت.

وبالرغم من أن هذا السعر يتميز بالبساطة والسهولة بالنسبة لكل من الممول والإدارة الضريبية إلا أنه قد يتعرض للنقد نظرًا لأنه لا يأخذ في الاعتبار مراعاه المقدرة التكليفية للمول وبالتالي فهو لا يحقق العدالة.

**2- السعر التصاعدي:**

ويتميز بعدم وجود سعر ثابت على المادة الخاضعة للضريبة، ولكن يختلف السعر باختلاف الوعاء الضريبي.

ويلقي السعر التصاعدي للضرائب قبولاً عامًا لدى الممولين كمفهوم يتمشى مع العدالة، وأصبح من الأسس الهامة التي تقوم عليها التشريعات الضريبية، ويرجع ذلك إلى عديد من المبررات لعل أبرزها:-

أ- أن السعر التصاعدي أداة من أدوات تحقيق شخصية الضريبة، فهو يعمل على الملائمة بين العبء الضريبي والمقدرة التكليفية للمول.

ب-أنه يستخدم كأداة لإعادة توزيع الثروة والدخل.

ج- أنه يعتبر أداة من أدوات التوجيه الاقتصادي.

ويتحقق التصاعد في سعر الضريبة بطرق مختلفة أهمها ما يلي:

**أ- التصاعد بالطبقات أو الفئات:**

وفقًا لهذه الطريقة يتم تقسيم الممولين إلى عدة طبقات أو فئات حسب مستوى الدخل، ويعتبر دخل كل طبقة وحدة واحدة، وترتب هذه الطبقات تصاعديًا، ثم

تفرض الضريبة على كل طبقة بسعر خاص بها، ويتزايد هذا السعر كلما تم الانتقال إلى طبقة أعلى ، ويمكن توضيح ذلك على النحو التالي:

| أرباح تجارية ق 157 لسنة 1981 (81/93) | | | | |
|---|---|---|---|---|
| من جنية | إلى جنية | | | جنية |
| 1 | 1000 | × | %20 | صفر. |
| 1001 | 2500 | × | %23 | 30 |
| 2501 | 4500 | × | %27 | 130 |
| 4501 | 7000 | × | %32 | 355 |
| 7001 | 10000 | × | %35 | 565 |
| 10001 | 13500 | × | %38 | 865 |
| 13501 | فأكثر | × | %40 | 1135 |

| أرباح تجارية ق 87 لسنة 1993 (94/97) | | | | |
|---|---|---|---|---|
| من جنية | إلى جنية | | | جنية |
| 1 | 2500 | × | %20 | صفر. |
| 2501 | 7000 | × | %27 | 175 |
| 7001 | 16000 | × | %35 | 735 |
| 16001 | 27000 | × | %40 | 1535 |
| 27001 | 68000 | × | %45 | 2885 |
| 68001 | فأكثر | × | %48 | 4925 |

| أرباح تجارية 1998 وما بعدها | | | | |
|---|---|---|---|---|
| من جنية | إلى جنية | | | جنية |
| 1 | 2500 | × | %20 | صفر. |
| 2501 | 7000 | × | %27 | 175 |
| 7001 | 16000 | × | %35 | 735 |
| 16001 | فأكثر | × | %40 | 1535 |

وتتسم هذه الطريقة بالبساطة وسهولة التطبيق وغزارة الحصيلة ، إلا أنها يشوبها بعض العيوب التي تتلخص في الأتي:

1- عدم العدالة مما يشجع على التهرب من الضريبة إذا أنها لا تعالج تفاوت الدخول داخل الطبقة الواحدة، نظرًا لأن التصاعد لا يتحقق إلا عند الانتقال إلى طبقة أعلى.

2- تؤدي هذه الطريقة إلى محاباة الممولين الذين تقع دخولهم قرب نهاية الطبقات أو عند حدها الأقصى، وتظلم الممولين الذين تقع دخولهم عند بداية الطبقات.

3- يترتب على هذه الطريقة إخضاع الدخل كله الذي يزيد عن الحد الأعلى لطبقة ما، ولو زيادة طفيفة للسعر الأعلى المقرر للطبقة التي تليها، مما يؤدي إلى أن يتجاوز مقدار الضريبة مقدار الزيادة في الدخل.

**ب- التصاعد بالشرائح:**

ويتم ذلك بأن يقسم وعاء الضريبة إلى شرائح أو أجزاء متساوية أو غير متساوية، وتفرض الضريبة على كل شريحة بسعر خاص، بحيث يرتفع هذا السعر بالنسبة للشرائح العليا عنه بالنسبة للشرائح الدنيا، وبذلك يخضع وعاء الضريبة لأكثر من سعر حسب عدد الشرائح التي يتضمنها.

ومن أمثلة ذلك ان يقسم وعاء الضريبة إلى شرائح على النحو التالي:

| | | |
|---|---|---|
| **الشريحة الأولى:** | من 5001 إلى 20000 جنية | %10 |
| **الشريحة الثانية:** | أكثر من 20000 إلى 40000 جنية | %15 |
| **الشريحة الثالثة:** | مـا زاد على 40000 | %20 |

ومن الواضح أن هذه الطريقة في التصاعد تتلافى العيب الموجود في التصاعد بالطبقات، وذلك لأن زيادة الدخل بقدر معين يترتب عليه الانتقال إلى شريحة أعلى، ولكن ما يدخل في الشريحة الأعلى هو مقدار الزيادة فقط ، أما باقي الدخل فإنه يخضع للأسعار الخاصة بالشرائح السابقة، ولهذا فإنه ينظر إلى هذه الطريقة على أنها أكثر عدالة من طريقة التصاعد بالطبقات، ولذلك فإن طريقة التصاعد بالشرائح هي الأكثر تطبيقا من الناحية العملية.

بصفة عامة تم تخفيض أسعار الضريبة وتوسيع الشرائح في ظل القانون 91 لسنة 2005 مقارنة بالقانون 157 لسنة 81 المعدل على النحو التالي:

| القانون 157 لسنة 81 | | القانون رقم 91 لسنة 2005 | |
| --- | --- | --- | --- |
| **البيان** | **السعر** | **البيان** | **السعر** |
| 2000 جنية للأعزب<br>2500 جنية للمتزوج<br>3000 جنية للمتزوج ويعول | معفاة | حتى 5000 | معفاة |
| الإعفاء الشخصي | 2000 | الإعفاء الشخصي | 4000 |
| معاملة الزوجة | أعزب | معاملة الزوجة | لا توجد تفرقة |
| سعر الضريبة<br>أقل من 50 ألف جنية<br>أكثر من 50 ألف جنية | <br>%20<br>%32 | سعر الضريبة<br>من 5001 حتى 20 ألف جنية<br>20001 حتى 40 ألف جنية<br>أكثر من 40 ألف جنية | <br>%10<br>%15<br>%20 |
| رسم تنمية موارد على ما زاد على 18 ألف جنية | %2 | رسم تنمية موارد | لا يوجد |
| العلاوات الخاصة (تصل على 210% من الراتب الأساسي) | معفاة | العلاوات الخاصة (تصل إلى 210% من الراتب الأساسي) | معفاة |
| الضريبة على الدخول من غير جهة العمل الأصلية | %20 | الضريبة على الدخول من غير جهة العمل الأصلية | %10 |
| أقساط التأمين على الحياة والتأمين الصحي وصناديق التأمين الخاصة | إعفاء 10% من الراتب بحد أقصى 1000 جنية | أقساط التأمين على الحياة والتأمين الصحي وصناديق التأمين الخاصة | إعفاء 15% من صافي الإيراد أو 3000 جنية أيهما أكبر |

ومن المقارنة بين الوضعين يلاحظ اتساع الشرائح الضريبية بصورة كبيرة، وبالتالي انخفاض الضرائب التي سيتحملها الممول بصورة واضحة، إذا أنه وفقا للقانون 157 لسنة 81 المعدل فإن من يحصل على صافي دخل يقل عن 50

ألف جنية يخضع لضريبة مقدارها 20% وتصل إلى 32% لمن يزيد دخله على ذلك، بينما في القانون رقم 91 لسنة 2005 سوف تصل الشريحة الأولى إلى 20 ألف وتخضع لضريبة 10% فقط ، وهكذا الحال بالنسبة للفئات الأخرى بل وحتى الذي يحصل عل دخل يزيد على 40 ألف جنية لن يدفع سوى 20%، الأمر الذي يوضح بما لا يدع مجالا للشك بأن القانون 91 لسنة 2005 ضمن توزيع العبء الضريبي بصورة عادلة على مختلف الفئات القادرة في المجتمع.

ومن الناحية الضريبية فإن القانون رقم 91 لسنة 2005 له الأفضلية عن القانون 157 لسنة 81، إلا أنه عمليًا فإن القانون 91 لسنة 2005 قد أنصف أصحاب الدخول الكبيرة (على سبيل المثال المرتبات الكبيرة وما في حكمها) حيث أنهم سوف يستفيدون من سعر الضريبة المخفضه.

إلا أنه على الرغم من تخفيض سعر الضريبة (من 40°% إلى 20°% كحد أقصى) وتوسيع الشرائح الضريبية، إلا أنه هناك عدة انتقادات لاتجاه المشرع في ذلك الخصوص لعل أبرزها ما يلي:-

1- عدم تحقيق العدالة الاجتماعية لعدم التمييز بين الممول المتزوج ويعول والممول الأعزب عند تحديد الشريحة التي لا يستحق عنها ضريبة، باعتبار أن الأول يتحمل عبء عائلي أكثر من الأخير، فضلا عن ضآلة حجم قيمة تلك الشريحة المعفاة 416ج شهريًا.

2- حدد المشرع معدل الضريبة وفقا لنص المادة (8) ، إلا أنه لم ينص على أنه سنوي ، وبالتالي فإن هذا السعر يسري سواء كان مجموع صافي الدخل عن سنة ضريبية كاملة أو عن مدة تقل أو تزيد عن سنة، كما تم النص على أن الشريحة الأولى من أسعار الضريبة تخضع بمعدل 10% على أكثر من 5000 جنية حتى 20000 جنية ، وبالتالي يمكن للممول التمتع به في الحالات

التي تكون عن مدة تقل أو تزيد عن سنة، ولذلك فإن عديد من الكتابات قد اقترحت تعديل نص المادتين (7)، (8) من القانون [1] والادهي والاغراب هو التناقض في تحديد أسعار الضريبة التي جاءت بالقانون والجزء الأخير من نموذج حساب الضريبة ومافي حكمها على النحو التالي :-

| أسعار الضريبة في المادة (8) من القانون | | أسعار الضريبة (نموذج حساب الضريبة) |
|---|---|---|
| أكثر من 5000 حتي 22000 | %10 | 10% على 15000 جنيه الأولي |
| أكثر من 20000 حتي 40000 | %15 | 15%على 20000 جنيه ثانية |
| أكثر من 40000 حتي | %20 | 20% على ما زادعن 35000 جنيه |

حيث باستقراء ماتقدم يتضح أن الكتاب الدوري لم يأخذ في حسباته 5000 جنيه الشريحة المعفاه من الضريبة ، وقد أثر ذلك بطبيعة الحال على الشريحة الثالثة (في القانون – أكثر من40000 جنيه – 20% ، أما في الكتاب الدوري –20% على ما زاد عن 35000 جنيه ) .

فكيف يقع القائميين على أمور الضرائب في مصر في هذا الخطأ !! هل ليست هناك مراجعة لنصوص القوانين واللوئح والكتب الدوريه !! ، والغريب هو ماتضمنه الكتاب الدوري في أختتامه بالنص الحرفي : " على كافة الوحدات المعنيه الالتزام بما ورد بأحكام هذا الكتاب الدوري والعمل على تنفيذه بكل دقه ".

ولاشك أن أثر ذلك الإلتزام سيترتب عليه إجحاف بحقوق الممولين الخاضعة للضريبة على المرتبات ومافي حكمها ، حيث يعني ذلك إلغاء أحد المزايا التي منحت لهم عن طريق القانون ، كما أن ذلك يعد مخالفة للقانون وخروجاً على أحكامه !! .

[1] ينظر على سبيل المثال د. سعيد عبد المنعم محمد، الضريبة على الدخل وفقاً لأحكام القانون رقم 91 لسنة 2005، القاهرة، 2005، ص32.

3- ضيق قيمة مدى كل شريحة من الشرائح، حيث جعل الزيادة في الشريحة الأولى والثانية 10000 جنية والأخيرة 20000 جنية.

وفي ضوء ما تقدم يرى المؤلف إعادة النظر في هيكل أسعار الضريبة على دخل الأشخاص الطبيعيين عن طريق نص المادة 7،8 على النحو التالي:-

**1- تعديل نص المادة (7) من القانون لتصبح:-**

"تستحق الضريبة على ما يجاوز حد الإعفاء المقرر [1]سنويًا من مجموع صافي الدخل الذي حققه الممول المقيم".

**2- تعديل نص المادة (8) من القانون على النحو التالي:-**

تكون أسعار الضريبة بعد أعمال حكم المادة السابقة من القانون على النحو التالي:-

| | | |
|---|---|---|
| الشريحة الأولى | حتى 24000 جنية | 10% |
| الشريحة الثانية | أكثر من 24000 جنية حتى 48000 جنية | 15% |
| الشريحة الثالثة | أكثر من 48000 جنية | 20% |

**ثالثًا: أمثلة وتدريبات عملية**

فيما يلي بيان بالإيرادات الخاضعة للضريبة لأحد الأفراد وذلك عن عام2006:

50000 جنية أرباح من نشاط تجاري-20000 جنية صافي إيرادات النشاط المهني-10000 جنية صافي إيرادات ثروة عقارية- 18000 جنية مرتبات وما في حكمها.

فإذا علمت ما يلي:

[1] يمكن للقارئ الرجوع إلى رؤية المؤلف في القانون رقم 91 لسنة 2005 في الجزء الثامن من هذا الكتاب . حيث أقترح حداً للاعفاء يراعي الحالة الإجتماعية للممول مع توصيات لشرائح واسعار ملائمة للضريبة .

أ- بلغت قيمة المبالغ التي حجزت من الممول تحت حساب الضريبة خلال السنة 3000 جنية.

ب- سدد الممول خلال السنة 450 جنية ضريبة مباني (منها 50 جنية رسوم إضافية)، 300 جنية ضريبة أطيان زراعية.

والمطلوب: تحديد وعاء الضريبة وحساب الضريبة واجبة الدفع عن عام 2006.

**الحل**

يتم حساب الضريبة واجبة الدفع عن عام 2006 على النحو التالي:

**1- تحديد وعاء الضريبة:**

| | |
|---|---|
| إيرادات النشاط التجاري | 50000 جنية |
| إيرادات المهن غير التجارية | 20000 جنية |
| إيرادات الثروة العقارية | 10000 جنية |
| المرتبات وما في حكمها | 18000 جنية |
| مجموع صافي الدخل السنوي (وعاء الضريبة) | 98000 جنية |

**2- حساب الضريبة المستحقة:**

| | | |
|---|---|---|
| الـ 5000 جنية الأولى | | معفاه |
| الـ 15000 جنية التالية × 10% | = | 1500 |
| الـ 20000 جنية التالية × 15% | = | 3000 |
| الـ 58000 جنية التالية × 20% | = | 11600 |
| 93000 الضريبة المستحقة | | 16100 |

3- حساب المبالغ واجبة الخصم:

تتمثل هذه المبالغ فيما يلي:

أ- المبالغ المسددة تحت حساب الضريبة = 3000 جنية

ب-الضرائب العقارية الأصلية:

- الضريبة على إيرادات الثروة العقارية وحدها

16100 × (98000 ÷ 10000) = 1643

- الضرائب العقارية المسددة

400 + 300 = 700

700

مجموع 3700

4- الضريبة واجبة الدفع:

16100 −3700 = 12400

**رابعًا: علق على صحة أو خطأ العبارات مع ذكر السبب:-**

1- يشترط لسريان الضريبة على دخل الأشخاص الطبيعيين أن يكون الممول بالغًا.

2- تسري الضريبة على دخل الأشخاص الطبيعيين على الأرباح التي يحصل عليها الشركاء أو المساهمين في شركات الأشخاص أو الأموال التي تعمل في مصر.

3- تسري الضريبة على دخل الأشخاص الطبيعيين على الأجنبي المقيم في مصر وذلك عن إيراداته التي تتحقق داخل مصر أو خارجها.

4- يعتبر الشخص المصري الذي يعمل بالخارج من المقيمين في مصر، سواء حصل على دخله من خزانة مصرية أو أجنبية.

5- لا يلتزم الممول بتقديم الإقرار الضريبي إذا اقتصر دخله على المرتبات وما في حكمها بشرط عدم تجاوزها مبلغ 5000 جنية.

6- تسري الضريبة على دخل الأشخاص الطبيعيين على الأرباح التي تحققها شركة الواقع التي تنشأ بين الورثة نتيجة وفاة مورثهم واستمرارهم في استغلال منشاته الفردية.

## 2/2 المرتبات وما في حكمها[1] Salaries and the like

| | مــواد القانون | مواد اللائحة التنفيذية |
|---|---|---|
| 1/2/2 المرتبات وما في حكمها الخاضعة للضريبة | 9 | 10- 11 |
| 2/2/2 حساب الإيرادات الداخلة في وعاء الضريبة | 10 | 12- 14 |
| 3/2/2 حساب الضريبة عند حــدوث تغييــر فــي المرتبات المدفوعة لغير المقيمين أو المقيمين مــن غير جهات عملهم الأصلية | 11 | 15 |
| 4/2/2 الإيرادات غير الخاضعة والمعفاة من الضريبة | 12- 13 | 16- 20 |
| 5/2/2 التزامات الممول والملتزمين بدفع الإيرادات الخاضعة للضريبة | 14- 16 | 21- 23 |

6/2/2 قواعد حساب الضريبة علي المرتبات وما في حكمها

7/2/2 تطبيقات محاسبية عن الضريبة على المرتبات وما في حكمها

---

[1] الباب الثاني من الكتاب الثاني من القانون رقم 91 لسنة 2005 ولائحته التنفيذية ، وقد كانت ضــريبة المرتبات أول ما طبق عليها القانون طبقاً للكتاب الدوري رقم (1) لسنة 2000 بشأن أحكام تطبيق ضــريبة المرتبات وما في حكمها اعتباراً من مرتب شهر يوليو عام 2005 ، وقد جاء نصوص المواد الخاصة بتلــك الضريبة على المرتبات ضمن الكتاب الأول – الأحكام من المادة 2- 5 بالإضافة للبــاب الأول مــن الكتــاب الثاني بعنوان نطاق سريان الضريبة من المادة 7- 8 بجانب المواد 9- 16 في الباب الثاني من القانون (8 مواد) ، والمواد 10- 23 من اللائحة التنفيذية(12 مادة) .

## 1/2/2 المرتبات وما في حكمها الخاضعة للضريبة

## Taxable Salaries and the like

### أولا : النصوص القانونية

#### 1- مادة (9) من القانون

تسرى الضريبة على المرتبات وما فى حكمها على النحو الاتى :

1- كل ما يستحق للممول نتيجة عمله لدى الغير بعقد او بدون عقد بصفة دورية او غير دورية ، وايا كانت مسميات او صور او أسباب هذه المستحقات ، وسواء كانت عن أعمال أديت فى مصر او فى الخارج ودفع مقابلها من مصدر فى مصر ، بما فى ذلك الأجور والمكافآت والعمولات والمنح والأجور الإضافية والبدلات والحصص والأنصبة في الأرباح والمزايا النقدية والعينية بأنواعها.

2- ما يستحق للممول من مصدر اجنبى عن إعمال أديت في مصر .

3- مرتبات ومكافآت رؤساء وأعضاء مجالس الإدارة في شركات القطاع العام وقطاع الأعمال العام من غير المساهمين.

4- مرتبات ومكافآت رؤساء وأعضاء مجالس الإدارة والمديرين في شركات الأموال مقابل عملهم الاداري.

وتحدد اللائحة التنفيذية لهذا القانو أسس تقدير قيمة المزايا العينية .

The tax shall apply to salaries and the like as follows:

1- All earning due to the taxpayer resulting from his/her work with third parties with or without a contract, periodically or non-periodically, whatever the names, forms or reasons of those earnings, and whether they are for works performed in Egypt or broad and paid by a source in Egypt, including wages, remunerations, incentives, commissions, grants, overtimes, allowances, shares and portions in profits, as well as the monetary privileges and allowance in-kind of all types.

2- Earnings due to the taxpayer from a foreign source for works performed in Egypt.

3- Salaries and remunerations of chairmen and members of the boards of directions in the public business sector companies, who are not shareholders.

4- Salaries and remunerations of chairmen, members and directors of the boards of directors in the associations of capital in return for their administrative work.

The executive regulations of the present law shall determine the bases of estimating the value of the allowance in-kind.

## 2- مادة (10) من اللائحة التنفيذية

يقصد بالمأمورية المختصة في تطبيق أحكام الباب الثاني من الكتاب الثاني من القانون :

1- مأمورية ضرائب التفتيش على المصالح الحكومية بالقاهرة أو الإسكندرية ، بحسب الأحوال إذا كان صاحب العمل أو الملتزم بدفع الإيرادات إحدى الجهات الحكومية أو وحدات الإدارة المحلية أو إحدى الهيئات العامة أو الأشخاص الاعتبارية العامة التي لا تمارس نشاطا خاضعا للضريبة على أرباح الأشخاص الاعتبارية أو إذا كان الملتزم بدفع الإيراد إحدى الهيئات الخاصة العاملة في ميدان رعاية الشباب والرياضة والنقابات العامة بالقاهرة أو الإسكندرية ، بحسب الأحوال، أو المأموريات الجغرافية التي يقع في دائرتها أي من الجهات السابقة بباقي المحافظات التي يتم تحديدها بقرار من رئيس مصلحة الضرائب .

2- المأمورية المحددة طبقا لحكم المادة (53) من هذه اللائحة إذا كان صاحب العمل أو الملتزم بدفع الإيراد جهة من الجهات المنصوص عليها في المادة (48) من القانون .

The term competent tax district office in applying the provisions of Part-2 , Book-2 of the law , shall mean the following :

1- The tax district office concerned with inspecting the governmental departments in Cairo or Alexandria, according to each case , if the employer or the party committed to pay the revenues is one of the governmental entities , the local government units , a public authority or a public juridical person that does not exercise an activity subject to the tax levied on juridical persons profits , or if the party committed to pay the revenue is one of the private entities operating in the field of youth welfare and sports , and the general associations in Cairo or Alexandria according to each case , or the geographical tax district office within the circle of which lies any of the foregoing entities in the rest of govern orates to be determined by decision of the head of taxation authority .

2- The tax district office defined according to the provision of article (53) of the present regulations, if the employer or the party committed to pay the revenue is one of the entities prescribed in article (48) of the law.

3- المأمورية المحددة طبقا لحكم المادة (8) من هذه اللائحة إذا كان صاحب العمل أو الملتزم بدفع الإيراد أحد الأفراد الذين يزاولون نشاطا خاضعا للضريبة .

4- مأمورية الضرائب التي يقع في دائرتها محل الإقامة أو المركز الرئيسي للأفراد أو الجهات الذين لم يرد ذكرهم في البنود السابقة وكذلك الحالات التي يلتزم فيها مستحقوا الإيراد الخاضع للضريبة بالتوريد طبقا لحكم المادة (16) من القانون .

5- مركز كبار الممولين إذا كان الممول ممن تقرر أو يتقرر تعامله مع المركز .

3-The tax district office defined according to the provision of article (8) of the present regulations, if the employer or the party committed to pay the revenue is one of the individuals exercising a taxable activity.

4- The tax district office within the circle of which lies the place of residence or head office of the individuals or entities non-mentioned in the foregoing items, as well as the cases where the party to whom the taxable revenue is payable is committed to deliver the tax according to the provision of article (16) of the law.

5- The center for big taxpayers, if the taxpayer is one of those whose fiscal treatment was or is determined to be with the center.

## 3- مادة (11) من اللائحة التنفيذية

يقصد بالمزايا النقدية والعينية ، في تطبيق حكم المادة (9) من القانون ، كل ما يحصل عليه العامل نقدا أو عينا دون أن يكون عوضا عن نفقات يتحملها في سبيل أداء عمله ، وعلى أن تمثل منفعة شخصية له ، وتحدد قيمة الميزة العينية على أساس القيمة السوقية . ومع ذلك يكون تقدير قيمة المزايا العينية التالية على النحو المبين قرين كل منها:

1- سيارات الشركة التي توضع تحت التصرف الشخصي للعامل:

تحدد قيمة الميزة بنسبة 20% من قيمة الوقود والتأمين والصيانة الدورية المتعلقة بهذه السيارات سواء كانت مملوكة للشركة أو مستأجرة.

2- التليفونات المحمولة:

تحدد قيمة الميزة بنسبة 20% من النفقات المتعلقة بالتليفون على مدار العام.

The term Benefits in cash, and benefits in kind, in applying the provision of article (9) of the law, shall mean all that the worker obtains in cash or in kind without its being a recompense for the expenses he sustains toward performing his work , providing it shall represent a personal benefit for him . The him . The value of the benefit in kind shall be determined on the basis of the market Value. However, the value of the following benefits in kind shall be estimated as indicated next to each of them:

1- The Company's cars placed at the personal disposal of the worker:

The value of the benefit shall be determined at 20% of the value of fuel insurance, and periodical maintenance connected with these cars , whether they are owned by or rented to the company .

2- Cellular Phones:

The benefit shall be determined at 20% of the cellular phone related expenses, throughout the year.

3- <u>Loans and advances offered by the employers:</u>

In case the employer extends a loan to the worker exceeding the total income obtained by the worker during the six months prior to obtaining the loan , interest free or with an interest of less than 7% , the value of the benefit shall be determined at 7% or at the difference between the loan interest rate is less than 7% .

The loan shall comprise any of its forms, including the amounts paid in advance or appearing in the employer's books and registers and charged to worker's account.

4- <u>Life Insurance policies on the worker, his family, or his properties:</u>

The value of the benefit shall be determined at the premiums paid by the employer during the year .

5- <u>The company's stocks granted at a avalue less than the market value of the stock:</u>

The value of the benefit shall be determined on the basis of the difference between the market value of the stock on the date it is obtained and the value reckoned for the worker .

In case restrictions exist on alienating the ownership of stocks , the benefit shall not be realized except after removal of these restrictions .

In all cases , the employer shall withhold the tax and deliver it according to article (14) of the law , and shall include in the annual reconciliation statements all the benefits obtained by each worker according to the foregoing rules . The party to whom the revenue is payable shall withhold the tax and deliver it if he is committed to do that according to article (16) of the law .

3- <u>القروض والسلفيات المقدمة من أصحاب العمل :</u>

في حالة تقديم صاحب العمل قرض للعامل فيما يجاوز إجمالي ما يحصل عليه العامل خلال الستة أشهر السابقة علي حصوله علي القرض بدون عائد أو بعائد يقل عن 7٪ يتم تحديد قيمة الميزة بنسبة 7٪ أو بالفرق بين سعر عائد القرض وبين سعر العائد المشار إليه إذا كان سعر عائد القرض أقل من 7٪ .

ويشمل القرض أي صورة من صوره بما في ذلك المبالغ المدفوعة مقدما أو الظاهرة في دفاتر وسجلات رب العمل والمحملة علي حساب العامل .

4- <u>وثائق التأمين علي حياة العامل أو أسرته أو ممتلكاته :</u>

تحدد قيمة الميزة بما يتحمله رب العمل من الأقساط المدفوعة خلال العام .

5- <u>أسهم الشركة التي تمنح بقيمة تقل عن القيمة السوقية للسهم:</u>

تحدد قيمة الميزة علي أساس الفرق بين القيمة السوقية للسهم في تاريخ الحصول عليه وبين القيمة التي حوسب عليها العامل .

وفي حالة وجود قيود علي نقل ملكية الأسهم فإن الميزة لا تتحقق إلا عند زوال هذه القيود .

وفي جميع الأحوال ، علي رب العمل حجز الضريبة وتوريدها طبقا للمادة (14) من القانون وأن يدرج في كشوف التسوية السنوية كافة ما يحصل عليه كل عامل من مزايا طبقا للقواعد السابقة ، ويقع علي عاتق مستحق الإيراد حجز الضريبة وتوريدها إذا كان ملزما بذلك طبقا للمادة (16) من القانون .

## ثانيا : الشرح والتحليل والتقييم

### 1- شرط سريان الضريبة

نصت المادة (9) من القانون على سريان الضريبة على المرتبات وما في حكمها على كل ما يستحق للممول نتيجة عمله لدى الغير بعقد أو بدون عقد ، بصفة دورية أو غير دورية ، وايا كانت مسميات أو صور أو اسباب هذه المستحقات بما في ذلك الأجور والمكافآت والعمولات والمنح والأجور الإضافية والبدلات والحصص والأنصبة في الأرباح والمزايا النقدية والعينية بأنواعها .

فأساس فرض الضريبة على المرتبات وما في حكمها وجود علاقة عمل وتبعية تربط العامل (صاحب الإيراد) بصاحب عمل ( الجهة التي تدفع الإيراد) .

### 2- نطاق سريان الضريبة

أوضحت المادة (9) من القانون نطاق سريان الضريبة على المرتبات وما في حكمها على النحو التالي :

1- كل ما يستحق للممول نتيجة عمله لدى الغير (سواء عن أعمال أديت في مصر أو في الخارج ودفع مقابلها من مصدر في مصر وسواء أكان ذلك الممول مقيما في مصر أو غير مقيم بها .

2- ما يستحق للممول من مصدر أجنبي عن اعمال أديت في مصر (وكمثال على ذلك العاملين بمكتب التمثيل ومكاتب المنظمات الدولية المحلية في مصر ) .

3- مرتبات ومكافآت رؤساء وأعضاء مجالس الإدارة في شركات القطاع العام وقطاع الأعمال العام من غير المساهمين .

4- مرتبات ومكافآت رؤساء وأعضاء مجالس الإدارة والمديرين في شركات الأموال مقابل عملهم الإداري .

وينتقد التفرقة في المعاملة الضريبية بين ما يتقاضاه رؤساء وأعضاء مجالس الإدارة في شركات القطاع العام والأعمال العام من غير المساهمين (تم إخضاعها للضريبة على المرتبات بالكامل) وما يتقاضاه رؤساء وأعضاء مجالس الإدارة والمديرين في شركات الأموال(حيث أخضع تلك المبالغ المرتبطة في مقابل العمل الإداري فقط للضريبة) .

وربما الأكثر غرابة هو عدم إعتبار ما يحصل عليه أعضاء الفريق الثاني من بدلات ومكافآت العضوية من التكاليف واجبة الخصم حسب نص البند (4) من المادة (52) من القانون ، الأمر الذي يؤدي إلى تحميل الشركة بعبء ضريبة على أرباح لم تتحقق أصلاً (نتيجة عدم اعتماد تلك المصروفات الفعلية)وهو ما يتنافى مع قواعد العدالة الضريبية .

**3- المأمورية الضريبية المختصة بالضريبة على المرتبات**

حددت المادة (15) من اللائحة التنفيذية تلك المأموريات على النحو التالي :

A – مأمورية ضرائب التفتيش على المصالح الحكومية بالقاهرة أو الإسكندرية ، بحسب الأحوال إذا كان صاحب العمل أو الملتزم بدفع الإيرادات إحدى الجهات الحكومية أو وحدات الإدارة المحلية أو إحدى الهيئات العامة أو الأشخاص الاعتبارية العامة التي لا تمارس نشاطا خاضعا للضريبة على أرباح الأشخاص الاعتبارية أو إذا كان الملتزم بدفع الإيراد إحدى الهيئات الخاصة العاملة في ميدان رعاية الشباب والرياضة والنقابات العامة بالقاهرة أو الإسكندرية ، بحسب الأحوال، أو المأموريات الجغرافية التي يقع في دائرتها أى من الجهات السابقة بباقي المحافظات التي يتم تحديدها بقرار من رئيس مصلحة الضرائب .

B – المأمورية المحددة طبقا لحكم المادة (53) من هـذه اللائحـة إذا كـان صاحب العمل أو الملتزم بدفع الإيراد جهة من الجهات المنصوص عليها فـي المادة (48) من القانون .

C – المأمورية المحددة طبقا لحكم المادة (8) من هذه اللائحة إذا كان صـاحب العمل أو الملتزم بدفع الإيراد أحد الأفراد الـذين يزاولـون نـشاطا خاضـعا للضريبة .

D – مأمورية الضرائب التي يقع في دائرتها محل الإقامة أو المركز الرئيسي للأفراد أو الجهات الذين لم يرد ذكرهم في البنود السابقة ، وكـذلك الحـالات التي يلتزم فيها مستحقوا الإيراد الخاضع للضريبة بالتوريد طبقا لحكم المـادة (16) من القانون .

E – مركز كبار الممولين إذا كان الممول ممن تقرر أو يتقرر تعامله مع المركز .

**4- المقصود بالمزايا النقدية والعينية وتحديدها**

عرفت المادة (11) من اللائحة التنفيذية المقصود بالمزايا النقدية والعينية علـى أنها كل ما يحصل عليه العامل نقداً أو عيناً دون أن يكون عوضـاً عـن نفقـات يتحملها في سبيل أداء عمله ، وعلى أن تمثل منفعة شخصية له .

وتتحدد قيمة تلك الميزة العينية على اساس قيمتها السوقية ، إلا أن تقـدير قيمة تلك المزايا تتحدد وفقاً لما يأتي :-

**5- إلتزام صاحب العمل**

قضت المادة (11) من اللائحة التنفيذية على أن يقوم صاحب العمل بحجـز الضريبة وتوريدها طبقاً للمادة (14) من القانون ، وأن يدرج في كشوف التسوية كافة ما يحصل عليه كل عامل من مزايا .

| الميزة العينية | أساس تقدير أو تحديد الميزة |
|---|---|
| 1- سيارة الشركة الموضوعة تحت التصرف الشخصي للعامل . | 20% من قيمة الوقود والتأمين والصيانة الدورية المتعلقة بتلك السيارات (المملوكة للشركة أو المستاجرة) . |
| 2- الهواتف المحمولة . | 20% من النفقات المتعلقة بتلك الهواتف علي مدار السنة . |
| 3- القروض والسلفيات المقدمة من أصحاب العمل في أي صورة بما في ذلك المبالغ المدفوعة مقدما أو الظاهرة في الدفاتر والمحملة علي حساب العامل. | 7% فيما يجاوز ما يحصل عليه العامل خلال الستة أشهر السابقة علي حصوله علي القرض (بدون عائد أو بعائد يقل عن 7%) أو بالفرق بين سعر عائد القرض وبين سعر العائد المشار إليه إذا كان سعر عائد القرض أقل من 7% . |
| 4- وثائق التأمين على حياة العامل أو اسرته أو ممتلكاته . | ما يتحمله صاحب العمل من الأقساط المدفوعة خلال العام . |
| 5- أسهم الشركة التي تمنح بقيمة تقل عن القيمة السوقية للأسهم . | الفرق بين القيمة السوقية للسهم في تاريخ الحصول عليه وبين القيمة التي حوسب عليها العامل .<br>ولا تتحقق تلك الميزة إلا عند زوال أية قيود على نقل ملكية الأسهم . |

### 6- إلتزام مستحق الإيراد

قضت المادة (11) من اللائحة التنفيذية على أن مستحق الإيراد يجب أن يقوم بحجز الضريبة وتوريدها إذا كان ملزما بذلك وفقاً لنص المادة (16) من القانون .

## 2/2/2 حساب الإيرادات الداخلة في وعاء الضريبة

## Revenes included in the taxable base in case a change Occurs

### أولاً : النصوص القانونية

#### 1- نص المادة (10) من القانون

تتحدد الإيرادات الداخلة في وعاء الضريبة عن كل جزء من السنة تم الحصول فيه على اي إيراد من الإيرادات الخاضعة للضريبة بنسبة مدته الى سنة وعلى أساس الإيراد الشهري بعد تحويله إلى إيراد سنوي.

وفي حالة حدوث تغيير في الإيراد الخاضع للضريبة يعدل حساب هذا الإيراد من تاريخ التغيير على أساس الإيراد الجديد او الإيراد القديم أيهما اقل بعد تحويله الى إيراد سنوي. ويتم في كل سنة إجراء تسوية وفقا للإجراءات والقواعد التي تحددها اللائحة التنفيذية لهذا القانون.

ويتم توزيع متجمد المرتبات والأجور وما في حكمها مما يصرف دفعة واحدة في سنة ما على سنوات الاستحقاق عدا مقابل الأجازات، ويعاد حساب الإيراد المدخل في وعاء الضريبة عن كل سنة، وتسوى الضريبة المستحقة على هذا الأساس.

The revenues included in the taxable base for every part of the year, in which any of the taxable revenues was obtained, shall be determined in the ratio of its period to one year and on basis of the monthly revenue after transforming it into an annual revenue.

In case a change occurs in the taxable revenue, the calculation of that revenue shall be modified from the date of the change on basis of the new or the old revenue, whichever is less, after transforming it into an annual revenue. Each year, a settlement shall be made according to the procedures and rules to be determined in the executive regulations of the present law.

The frozen salaries, wages, and the like that are paid all at one time in a certain year shall be distributed on the years of accrual, with the exception of the leave payments. The revenue included in the taxable base shall be recalculated for each year, and the due tax shall be settled on that basis.

2- نص المادة (12) من اللائحة التنفيذية

يجب عند تحديد الإيرادات الداخلة في وعاء الضريبة استبعاد المبالغ الآتية :

1- المبالغ المعفاة بقوانين خاصة .

2- مبلغ 4000 (أربعة آلاف جنيه) إعفاء شخصيا سنويا للممول .

3- اشتراكات التأمين الاجتماعي وغيرها مما يستقطع وفقا لأحكام قوانين التأمين الاجتماعي المصرية أو أية نظم بديلة عنها تنشأ طبقا لأحكام القانون رقم 64 لسنة 1980 بشأن أنظمة التأمين الاجتماعي الخاص البديلة .

4- اشتراكات العاملين في صناديق التأمين الخاصة التي تنشأ طبقا لأحكام قانون صناديق التامين الخاصة الصادر بالقانون رقم 54 لسنة 1975 .

5- أقساط التأمين علي الحياة والتامين الصحي علي الممول لمصلحته أو مصلحة الزوج أو أولاده القصر وأية أقساط تأمين لاستحقاق معاش ، وذلك مع مراعاة حكم المادة (18) من هذه اللائحة .

6- قيمة المزايا العينية الجماعية الآتية :

الوجبة الغذائية التي تصرف للعاملين .

النقل الجماعي للعاملين أو ما يقابلة من تكلفة .

ج- الرعاية الصحية .

د- الأدوات والملابس اللازمة لأداء العمل .

هـ- السكن الذي يتيحه رب العمل للعاملين بمناسبة أدائهم العمل .

7- حصة العاملين من الأرباح التي يتقرر توزيعها طبقا للقانون .

In determining the revenues forming a part of the taxable base , following amounts shall be eliminated :

1- Amounts that are tax – exempted by virtue of special laws .

2- The amount of L.E. 4000 (four thousand pounds) as an annual personal exemption for the taxpayer.

3- Social insurance contributions and others, as retained according to the provisions of the Egyptian social insurance law, or any alternative systems to be established according to the provisions of law No. 64 of the year 1980 on alternative private social insurance systems .

4- Worker's contributions to the private insurance funds, promulgated by law No. 54 for the year 1975 .

5- Premiums of life and health insurance on the taxpayer, in his favor or in favor of the spouse or minor children, and any insurance premiums for pension entitlement, subject to the provision of article (18) of the present regulations.

6-Value of the following collective benefits in kind :

a) Food meal offered to the workers .

b) Workers collective transport , or the equivalent cost .

C) Health care .

d) Tools and clothes necessary for performance of work .

e) The lodging provided by the employer to the workers on the occasion of performing their work .

7- The worker's profit share determined for distribution according to the law .

8- ضريبة الدمغة المقررة قانونا .

9- مبلغ خمسة آلاف جنيه شريحة لا تستحق عليها ضريبة بشرط عدم خصمها من مصادر دخل للممول خلال ذات السنة .

ويشترط بالنسبة للبندين (4) و (5) من هذه المادة ألا تزيد جملة ما يعفي للممول علي 15٪ من صافي الإيراد أو ثلاثة آلاف جنيه إيهما أكبر ، ولا يجوز تكرار إعفاءات ذات الاشتراكات والأقساط من أي دخل آخر منصوص عليه في المادة (6) من القانون .

ويجب توريد ما تم خصمه إلي مأمورية الضرائب المختصة خلال الخمسة عشر يوما الأولي من كل شهر عن المبالغ المدفوعة خلال الشهر السابق .

وفي حالة حدوث تغيير في الإيراد الخاضع للضريبة يتم تطبيق الحكم الوارد بالمادة (14) من هذه اللائحة .

8- The stamp duty legally prescribed.

9- The amount of five thousand pounds , as a tax – free bracket , providing it shall not be deducted from the other income source of the taxpayer during the same year .

With regard to items (4) and (5) of the present article , it is provided that the total amount exempted for the taxpayer shall not exceed 15% of the net revenue or three thousand pounds whichever is larger . No exemption of the same contributions and premiums shall be repeated , from any other income prescribed in article (6) of the law .

The deducted amounts shall be delivered to the concerned tax district office within the first fifteen days of each month, in connection with the payments made during the previous month.

In case a change occurs in the taxable revenue , the provision prescribed in article (14) of the present regulations shall apply .

3- نص المادة (13) من اللائحة التنفيذية

في حالة حدوث تغيير في إيرادات العامل من المرتبات وما في حكمها الخاضعة للضريبة يجوز لجهة العمل حساب الضريبة المستحقة علي العاملين علي أساس الإيراد الجديد بعد تحويله إلي إيراد سنوي مع حجز فرق الضريبة الناتج بين الإيراد القديم والإيراد الجديد واحتفاظ الجهة بهذا الفرق لديها لحساب العاملين مع عدم احتساب مقابل تأخير علي الفرق المحتجزة .

In case a change occurs in the worker's salary and the like taxable incomes, the employer may calculate the tax due on the worker on the basis of the new revenue after turning it into an annual revenue along with withholding the resulting tax difference between the old revenue and the new revenue, and maintaining that difference with it for account of the worker, without reckoning a delay fine on the withhold difference.

4- نص المادة (14) من اللائحة التنفيذية

في تطبيق حكم المادة السابقة تلتزم جهة العمل بإجراء تسوية في نهاية السنة وفقا للآتي :

1- تحدد الإيرادات من المرتبات وما في حكمها التي تتقاضاها العامل من جهة عمله الأصلي خلال السنة .

2- تخصم الإعفاءات المنصوص عليها في المادة (13) من القانون وطبقا لأحكامها .

3- تحسب الضريبة علي ما يجاوز خمسة آلاف جنيه من صافي المرتبات وما في حكمها ، ولا يتأثر حساب الضريبة وفقا لحكم هذه المادة بأية مبالغ يحصل عليها العامل من جهات عمل أخري ، ولا يجوز تكرار خصم الشريحة التي لا تستحق عليها ضريبة من أي إيراد آخر .

4- تسدد الجهة ما يستحق من فروق الضريبة إن وجدت دون الإخلال بحق جهة العمل في الرجوع علي العامل بما هو مدين به .

ويجب إجراء التسوية المشار إليها وتقديمها خلال شهر يناير من كل سنة وتوريد ناتج التسوية إلي مأمورية الضرائب المختصة .

وفي حالة وجود فروق ضريبية ناتجة عن الفحص يتم حساب مقابل التأخير اعتبارا من اليوم التالي لانتهاء الأجل المحدد لتقديم التسوية السنوية.

In applying the provision of the previous article, the employer shall effect a reconciliation at the end of the year according to the following:

1- The revenues from salaries and the like that are paid to the worker by his original employer during the year shall be determined.

2- The exemptions prescribed in article (13) of the law shall be deducted according to the provisions of the article.

3- The tax shall be calculated on the incomes exceeding five thousand pounds from the net salaries and the like. The calculation of the tax shall not be affected according to the provision of the present article by any amounts the worker obtains from other employers. No deduction of the non-taxable bracket shall be repeated from any other revenue.

4- The employer shall settle the payable tax difference, if any, without prejudice to the employer's right to claim from the worker the amount due on him.

The said reconciliation shall be made and submitted during the month of January of each year, and the result of reconciliation shall be delivered to the concerned tax district office.

In case of tax differences resulting from examination, the delay fine shall be computed effective from the day following the lapse of the period determined for submitting the annual reconciliation.

## ثانيا الشرح والتحليل والتقييم

### 1- الإيرادات التي تدخل في وعاء الضريبة

نصت المادة (9) من القانون على تحديد الإيرادات الخاضعة للضريبة علي النحو التالي :-

**- المرتبات والأجور**

إذا كانت المرتبات Salaries تشير للمبالغ المستحقة للعاملين والموظفين مقابل ما يؤدونه من عمل نتيجة وجود علاقة تبعية ناتجة عن عقد عمل يتم مقابلة بصفة دورية غالبا ، فإن الأجور Wages تستخدم للتعبير عما يتقاضاه العامل على أساس المياومه نظير ما تم اداءه من عمل ويتم دفعها يوميا أو اسبوعيا أو أسبوعين .

**- المكافآت Rewards**

هي المبالغ التي تدفع للعاملين علاوة على المرتبات والأجور عن أعمال أو خدمات تم أداؤها للمنشأة على سبيل المثال المكافآت التشجيعية أو المكافآت الخاصة (مكافآت الامتحانات أو الاشتراك في اللجان ).

ولم تشر المادة (9) من القانون إلى الحوافز باعتباره أحد عناصر المرتبات وما في حكميا وقد أعتبرها المشرع مثل المكافآت ، وهي تخضع للضريبة ، وتتمثل تلك الحوافز في الأتي :

أ- المبالغ المدفوعة من الحكومة ووحدات الإدارة المحلية والهيئات العامة وشركات ووحدات القطاع العام كحوافز أنتاج طبقا للقوانين واللوائح المنظمة لها .

ب- المبالغ المدفوعة من منشآت القطاع الخاص الخاضعة لأحكام هذا القانون لزيادة الإنتاج ، أو رفع مستوي الخدمات .

ويقصد بزيادة الإنتاج كل عمل يؤدي إلي زيادة في الكميات بنسبة لا تقل عن عشرة في المائة من انتاج السنة السابقة ، وفقا لإقرار المنشأة وبشرط ألا يقل مستوي الإنتاج من حيث الكيف عن مستوي إنتاج السنة السابقة .

ويقصد برفع مستوي الخدمة كل تحسين في أسلوب العمل ، أو تخفيض في تكاليف الإنتاج أو تحسين مستواه أو أنتاج أنواع جديدة بهدف زيادة المبيعات أو حجم المعاملات بنسبة لا تقل عن عشرة في المائة من مبيعات أو معاملات السنة السابقة وفقا لاقرار المنشأة .

وتعتبر من حوافز الإنتاج ما يلي :

- مكافآت البحوث والريادة وغيرها من المكافآت المقررة لأعضاء هيئة التدريس بالجامعات ، وغيرها من العاملين بالجامعات من غير أعضاء هيئة التدريس .
- مكافآت البحوث والريادة التي يتقاضاها أعضاء هيئة التدريس المتفرغين بالجامعات .
- مكافآت الإمتحانات العامة والنقل للعاملين بوزارة التربية والتعليم .
- المبالغ التي تصرف لاعضاء هيئات التدريس والمدرسين المساعدين والمعيدين بالجامعات تحت مسمي "مكافآت بحوث" .
- المكافآت التي يتم تورزيعها من حصيلة الإشتراكات في مجموعات تقوية الطلاب في المواد الدراسية التي تنظمها وزارة التربية والتعليم علي المدرسين الذين يقومون بالتدريس في تلك المجموعات والإشراف عليها من الإدارة المدرسية ، وبعض العاملين بالإدارات التعليمية والمديريات التعليمية.

• المكافآت التشجيعية التي تصرف للعاملين تحت مسمي " جهود غير عادية".

• مكافآت إمتحانات النقل والشهادات بالمعاهد الأزهرية التي تصرف للعاملين بالازهر الشريف .

**- العمولات Commissions**

هي المبالغ التي يحصل عليها العاملون من المنشأة كنسبة مئوية من المبيعات أو المبالغ المحصلة ، وكأمثلة على ذلك ما يتم الحصول عليه بنسبة من قيمة الإعلان في شركات الدعاية أومن المبيعات في الشركات التجارية، وتلك المبالغ تعتبر مكملة للمرتبات وتخضع للضريبة .

**- المنح Grants**

تمثل المنح مبالغ يتم الحصول وتتقرر في بعض المناسبات مثل عيد العمال أو دخول المدارس وقد يتم صرفها بقرارات جمهورية أو بناء على لوائح ونظم داخلية بالمنشأة ، وقد يتم صرف تلك المنح من قبيل الحوافز الجماعية وتصدر مصلحة الضرائب كتب دورية عنها بإعتبارها لا تخضع للضريبة في حالة صدورها بقرارات جمهورية ، اما إذا كانت تمنح بصفة فردية فإنها تخضع للضريبة .[1]

**- الأجور الإضافية Overtime**

هي تلك المبالغ التي يحصل عليها الموظفون نتيجة قيامهم بالعمل لمدة ساعات اضافية بخلاف ساعات عملهم الرسمية .

---

[1] من امثلة المنح التي تصدر بصفتها من قبيل الحوافز الجماعية ما أصدرته مصلحة الضرائب من كتب دورية أرقام 33 لعام 1982 ، 5 لعام 1983 ، 8 لعام 1982 ، 10 لعام 1984 ، 12 لعام 1999 .

- **البدلات Allowances**

تخضع تلك البدلات للضريبة طالما أنها ليست مقابل نفقات فعلية يتكبدها العامل أو المنظمة لأداء وظيفة مثل بدل طبيعة العمل الممنوح للأطباء والمهندسين ، أما إذا كانت مدتهم لإسترداد نفقات فعلية تكبدها الموظف في سبيل أداء عمله فلا تخضع للضريبة ومثال ذلك :

- **بدلات السفر والانتقال** : والتي تمنح للموظفين مقابل نفقات تستدعي استخدام وسائل النقل لأداء عمل معين أو بسبب أن العمل الرسمي في مكان يبعد عن محل الإقامة ، فالعبرة في أن ذلك المبلغ يصرف تعويضاً عن نفقات يتحملها الموظف في أداء اعمال وظيفية .
- **بدل الملابس** الذي يقرر للعاملين الملتزمين بحكم وظائفهم بارتداء زي خاص أثناء ساعات العمل الرسمية ، بشرط إنفاق ذلك البدل في شئون تتعلق بذات الوظيفة وان تستلزمها أعمال الوظيفة واداء العمل .
- **بدل الإقامة أو السكن أو الاغتراب**

تشجيعاً من الدول لزيادة العمران في المناطق النائية أجازت بعض القوانين منح العاملين بدل اقامة او اغتراب لا يخضع للضريبة ، كما الزمت بعض القوانين اصحاب الأعمال بتوفير المساكن الملائمة عند استخدامهم لعاملين في مناطق بعيدة عن العمران[1] .

وتجدر التفرقة إلى أهمية المعالجة الضريبية لبدل الاغتراب الخاص بالاغتراب "الاقامة" الممنوح للعاملين في الحكومة والقطاع العام ، وبين ذلك البدل الممنوح في منشآت القطاع الخاص على النحو التالي :

---

[1] من أمثلة ذلك قانون العاملين بالدولة رقم 48 لعام 1978 ، قانون نظام السلك الدبلوماسي والقنصلي رقم (45) لعام 1978 ، قانون العمل رقم 137 لسنة 1981 .

A) بالنسبة لبدل الاغتراب الممنوح للعاملين في الحكومة والقطاع العام ، فإنه بحكم القانون رقم (47) لسنة 1978 ، والقانون رقم 48 لسنة 1978 يعتبر غير خاضع للضريبة ، ولم يتضمن هذين القانونين أيه شروط لعدم إخضاع هذا البدل للضريبة ،طالما كان في حدود النسب المقررة "40% من بداية الأجر المقرر للوظيفة كحد أقصي" بإستثناء أن يكون الممنوح لهم من المقيمين في تلك المناطق .

B) بالنسبة لبدل الإغتراب الممنوح للعاملين بمنشآت القطاع الخاص ، فإنه إذا اتضح أن جهة العمل تتحمل الإقامة أو توفر أماكن لإقامة العاملين في هذه المناطق، فأن بدل الإغتراب الممنوح للعامل في هذه الحالة يعتبر حافزا للعمل في مكان بعيد عن موطن العامل ، وبالتالي يعد ميزة نقدية تخضع للضريبة علي المرتبات وما في حكمها ، ما لم يكن معفيا من الضريبة بموجب نص خاص .

أما إذا اتضح أن بدل الإغتراب الممنوح للعامل في هذه المناطق عوض عن النفقات التي يتكبدها في سبيل تنفيذه لعمله ، وأن الجهة التي يعمل بها لا تتحمل إقامته أو توفر له مكانا للإقامة ، فإن بدل الإغتراب في هذه الحالة لا يعتبر جزءا من المرتب ولا يتبعه في حكمه ، وبالتالي لا يخضع للضريبة علي المرتبات .

ولا يخل هذا بالإعفاءات المقررة بموجب قوانين خاصة لبعض البدلات بدون حدود على سبيل المثال ما يلي :

- **بدل التمثيل أو الاستقبال** الذي يصرف للعاملين بالمدنيين بالدولة والعاملين بالقطاع العام الشاغلين لوظائف الإدارة العليا وما في مستواها لمواجهة ما تتطلبه تلك الوظائف من الظهور بمظهر معين لائق أو استقبال المتعاملين مع الهيئة أو الشركة [1]

---

[1] على سبيل المثال الإعفاء المقرر بموجب القانون رقم 48 لسنة 1978 بشأن إصدار قانون نظام العاملين بالقطاع العام ، حيث ينص البند (1) من المادة (40) على أنه يجوز لمجلس إدارة شركات القطاع العام منح بدل تمثيل لأعضاء مجلس الإدارة المعينين وشاغلي الوظائف العليا والوظائف الرئيسية التي يحددها مجلس الإدارة في حدود 50% من بدل التمثيل المقرر لرئيس مجلس الإدارة .

- **بدل القضاء** الذي يصرف لأعضاء الهيئات القضائية والتي تتفاوت قيمته حسب مستويات الوظائف القضائية .

- **بدل الجامعة** الذي يمنح لأعضاء هيئة التدريس والمدرسين المساعدين والمعيدين ، وكذلك بدلات رئاسة القسم ووكالة الكلية والعمادة ؛ حيث تعفى تلك البدلات بموجب قانون تنظيم الجامعات .

- **الحصص والأنصبة في الأرباح Shares in profits**

يقصد بالحصص المبالغ الموزعة على العاملين على اساس نسبة معينة من الرباح كأجر عن عملهم ، أما الأنصبة فهي تشير إلى ما يتقاضاه العاملين من مبالغ مقابل خدمات يقومون بأدائها للمنشأة التي تربطهم بها علاقة تبعية .

- **المزايا النقدية Cash Benefits**

ويقصد بها المبالغ التي يحصل عليها العامل لارتباطه بعلاقة تبعية مصدرها العمل وكأمثلة على تلك المزايا :

- الضريبة التي تتحملها المنشأة عن العاملين بها

ويترتب على ذلك حصولهم على القيمة الإجمالية للمرتب دون خصم الضريبة، وبالتالي تعد الضريبة المسددة ميزة نقدية استفاد منها العامل وبالتالي تخضع للضريبة .

- **مصاريف الانتقال**

تخضع للضريبة إذا كان الغرض منها تقرير فائدة شخصية للعامل أما إذا صرف له مقابل ما يتكلفه بالفعل بسبب أداء وظيفة من انتقال فانها لا تخضع للضريبة باعتبار أنها مجرد استرداد لنفقة فعلية تكبدها العامل في سبيل تنفيذه لعمله لمصلحة صاحب العمل .

- **مصاريف العلاج**

لا تعتبر نفقات العلاج والأعانات التي تدفعها الجهات والشركات والمنشآت للعاملين بها لعلاجهم أو علاج من يعولونهم ، سواء أكانت لهم مباشرة أو لهيئات طبية ، كالاطباء والمستشفيات ، وكذلك العلاج المجاني ، ميزة نقدية أو عينية ، ومن ثم لا تخضع للضريبة علي المرتبات وما في حكمها .

وقد استقر الرأي بمصلحة الضرائب علي عدم أعتبار مصروفات العلاج التي يتحملها أصحاب العمل عن موظفيه وعماله أو من يعولونهم ، او المساهمة مع الموظفين في علاجهم أو علاج من يعولونهم ، سواء صرفت نقدا أو عينيا من المزايا النقدية أو العينية الخاضعة للضريبة .

- **بدل الغذاء والوجبات الغذائية**

تلجأ بعض الجهات إلي تقديم وجبة غذائية يوميا للعاملين بها ، أو ما يقابل هذه الوجبه نقدا .

ويمكن الإسترشاد بما يلي لتحديد ما إذا كانت الوجبة أو البدل ميزة تخضع للضريبة من عدمه .

A) تعد مصاريف المأكل ، سواء دفعت نقدا أو عينيا ، علاوة إضافية وجزءا من المرتب ، مادام قد تم الإتفاق علي دفعها بصفة مستمرة ومتكررة ، وبالتالي فإنها تخضع للضريبة ، وتتحدد قيمة هذه الميزة علي أساس سعر التكلفة ، وتضاف إلي مرتب كل من العاملين في نهاية كل شهر .

أما إذا كانت مصروفات الماكل ذات طبيعة عرضية مؤقته ، فإنها تعد مصروفات ولا يسري عليها نظام المرتبات وما في حكمها ، حيث أنها ليست ميزة للعاملين ، ولكن لظروف الحال ومقتضيات العمل قد إضطرتهم إلي الإستمرار في العمل ، وعدم مغادرة الجهة .

B) إذا كان منح الوجبة الغذائية أو البدل النقدي للوجبة يستدعية نظام العمل في الجهة ، لإضطرار من منح البقاء في موقعه طبقا لتعليمات الجهة التي يعمل بها ، وتوفيرا للوقت والجهد ولمصلحة العمل ، فإن هذه التكاليف أو البدل ميزة ، وبالتالي لا يخضع للضريبة .

C) البدل النقدي للوجبة الغذائية أو الوجبة الغذائية التي يتم صرفها لبعض العاملين الذين تستوجب طبيعة عملهم العمل في المناطق النائية خارج عن نطاق العمران ، لا يعتبر ميزة ، وبالتالي لا يخضع للضريبة .

D) الواجبة الغذائية أو البدل النقدي ليا ، الذي يصرف للعاملين الذين يتعرضون لمخاطر المهنة ، مثل مصانع الكيماويات والمناجم ، يعد من قبيل الرعاية الصحية تلافيا لإصابة العامل بالمرض ، وبالتالي لا يعتبر ميزة تخضع للضريبة .

**- المزايا العينية Fringe (in kind) Benefit**

هي الخدمات التي تقدمها المنشأة للعاملين بها بدون مقابل على سبيل المثال تذاكر السفر المجانية واشتراكات المواصلات المجانية ، والوجبات الغذائية والملابس التي تقدم من المنشأة للعاملين مجاناً ، والسكن الذي تقوم الهيئة أو الشركة بتهيئته لإقامة العاملين أثناء قيامهم بأعمالهم الوظيفية مجانا دون ان يخصم من مرتباتهم ، ولا تعتبر تلك المزايا خاضعة للضريبة في حالة ما إذا كان الغرض منها مواجهة النفقات التي تصرف في شئون الوظيفة أو لمصلحة الجهة التي يعمل لحسابها حيث انها لا تعتبره ميزة للعاملين والعكس صحيح .

وقد نصت المادة (11) من اللائحة التنفيذية على تحديد أسس تقدير قيمة تلك المزايا العينية في حالة خضوعها للضريبة وعلى وجه التحديد :

- سيارات الشركة الموضوعة تحت التصرف الشخصي للعامل .

- الهواتف المحمولة .
- القروض والسلفيات المقدمة من صاحب العمل .
- وثائق التأمين على حياة العامل .
- أسهم الشركة الممنوحة بقيمة تقل عن القيمة السوقية للسهم .

وعموماً فإن القاعدة الأساسية لخضوع تلك المزايا العينية للضريبة هي حصول العامل عليها دون أن يكون عوضاً عن نفقات يتحملها في سبيل أداؤه لعمله وأن تمثل منفعة شخصية له .

**2- تحديد الإيرادات الداخلة في وعاء الضريبة**

طبقاً لنص المادة (10) تتحدد تلك الإيرادات على النحو التالي : -

1- تتحدد الإيرادات عن كل جزء من السنة تم الحصول فيه علي أي إيراد من الإيرادات الخاضعة للضريبة بنسبة مدته إلي سنة وعلي أساس الإيراد الشهري بعد تحويله إلي إيراد سنوي .

2- في حالة حدوث تغيير في الإيراد يعدل هذا الإيراد من تاريخ التغيير علي أساس الإيراد الجديد أو القديم أيهما أقل بعد تحويله إلي إيراد سنوي .

للتوضيح على سبيل المثال يفترض أن مرتب الموظف في أول يناير 2006 كان 1000 جنيه ، ثم اصبح 1200 جنيه اعتباراً من أول أكتوبر 2006 ، في تلك الحالة يتم حساب الضريبة على المرتب على اساس 1000 جنيه شهرياً طوال عام 2006 ، على أن يتم في نهاية السنة إجراء تسوية يراعى فيها الزيادة التي طرأت على المرتب اعتباراً من أول أكتوبر 2006 .

3- يجوز لجهة العمل في حالة حدوث تغيير مرتبات العامل وما في حكمها حساب الضريبة المستحقة علي العاملين علي أساس الإيراد الجديد بعد تحويله لإيراد سنوي مع حجز فرق الضريبة لديها لحساب العاملين دون

حساب مقابل تأخير علي الفرق المحتجزة وفي نهاية السنة تلتزم جهة العمل بإجراء تسوية وفقا للمادة (14) من اللائحة .

4- يتم توزيع متجمد المرتبات والأجور وما في حكمها مما يصرف دفعة واحدة في سنة ما على سنوات الاستحقاق عدا مقابل الاجازات ويعاد حساب الإيراد الداخل في وعاء الضريبة عن كل سنة وتسوى الضريبة المستحقة على هذا الأساس [1].

ومفاد ذلك أن متجمد المرتبات والأجور التي يتم صرفها في سنة لاحقة لصدور حكم قضائي أو بتوافر السيولة النقدية لدى جهة العمل لا يعتبر إيراد في السنة التي وضع خلالها تحت تصرف المستفيد وإنما يتم توزيعه على سنوات الاستحقاق ويعاد حساب الضريبة عليها مرة أخرى .

وللتوضيح يفترض أن موظف مرتبه الشهري 1000 جنيه وقع عليه جزاء من جهة العمل وتم خصم 100 جنيه شهريا من مرتبه لمدة عامين اعتبارا من أول يناير 2006 حتى نهاية ديسمبر 2007 نتيجة قيامه بإتلاف أحد الأصول الثابتة لتلك الجهة ، وقد صدر قرار من المحكمة برد ما سبق خصمه لصالحه ، هنا يتم توزيع متجمد المرتبات البالغ 2400 جنيه (100×24) على سنوات الاستحقاق (عامين) ، ويكون نصيب السنة 1200 جنيه ، ومن ثم يعاد حساب الضريبة مرة أخرى في عامي 2006، 2007 بمراعاة خصم هذا الجزء إلى وعاء الضريبة في تلك السنتين وتسوية الفروق الضريبية الناشئة عن تلك العملية .

---

[1] لا يعتبر مقابل الاجازات خاضع للضريبة على المرتبات وما في حكمها .

**3- نصت المادة (12) من اللائحة التنفيذية على إستبعاد المبالغ التالية عند تحديد الإيرادات الداخلة في وعاء الضريبة :**

1- المبالغ المعفاه بقوانين خاصة .

2- مبلغ 4000 جنيه (أربعة آلاف جنيه) إعفاء شخصياً سنوياً للممول .

3- اشتراكات التأمين الاجتماعي .

4- اشتراكات العاملين في صناديق التأمين الخاصة .

5- أقساط التأمين على الحياة والتأمين الصحي على الممول لمصلحته أو مصلحة الزوج أو لأولاده القصر واية اقساط تأمين لاستحقاق معاش .

6- قيمة المزايا العينية الجماعية ( الوجبة الغذائية التي تصرف للعاملين ، النقل الجماعي للعاملين ، الرعاية الصحية ، الأدوات والملابس اللازمة لأداء العمل ، السكن الذي يتيحه رب العمل للعاملين بمناسبة أدائهم العمل).

7- حصة العاملين من الأرباح .

8- ضريبة الدمغة المقررة قانوناً .

9- مبلغ 5000 جنيه شريحة لا تستحق عليها ضريبة .

مع مراعاة ألا تزيد جملة ما يعفى للممول على 15% من صافي الإيراد أو 3000 جنيه ايهما أكبر ، ولا يجوز تكرار إعفاء ذات الإشتراكات والأقساط من اي دخل آخر منصوص عليه في المادة (6) من القانون .

3/2/2 سعر الضريبة علي المرتبات المدفوعة لغير المقيمين أو التي يحصل عليها المقيمون من غير جهات عملهم الأصلية

**The Tax rate of amount paid to the non – resident and Obtained by residents form other than their original work places**

أولا النصوص القانونية

1- نص المادة (11) من القانون

| In exception to the provisions of articale-8 of the present law, the tax shall apply to all the months paid to the non-resident whichever is the entity or organization employing them for performing services under its supervision. The tax shall also apply to the amounts obtained by the residents from other than their original work places at a rate of (10%) without any reduction for facing the costs and without making any anther deduction. In all cases, the tax shall be held and delivered to the concerned Taxation Administration within the first fifteen days of each month according to the rules and procedures to be determined in the executive regulations of the present law. | استثناء من أحكام المادة (8) من هذا القانون ، تسرى الضريبة على جميع المبالغ التي تدفع لغير المقيمين ايا كانت الجهة او الهيئة التي تستخدمهم لأداء خدمات تحت إشرافها، كما تسرى الضريبة على المبالغ التي يحصل عليها المقيمون من غير جهات عملهم الأصلية وذلك بسعر (10٪) بغير اي تخفيض لمواجهة التكاليف ودون إجراء اي خصم آخر. وفي جميع الأحوال يتم حجز الضريبة وتوريدها الى مأمورية الضرائب المختصة خلال الخمسة عشر يوما الأولي من كل شهر طبقا للقواعد والإجراءات التي تحددها اللائحة التنفيذية لهذا القانون . |
|---|---|

## 2- نص المادة (15) من اللائحة التنفيذية

تسري الضريبة بسعر 10٪ وفقا لحكم المادة (11) من القانون على المبالغ التي تدفع لغير المقيمين أيا كانت الجهة أو الهيئة التي تستخدمهم لأداء خدمات تحت إشرافها، والمبالغ التي يحصل عليها المقيمون من غير جهات عملهم الأصلية بغير أي تخفيض لمواجهة التكاليف ودون إجراء أي خصم آخر، بما في ذلك الشريحة التي لا تستحق عليها ضريبة المنصوص عليها في المادة (7) والإعفاءات المنصوص عليها في المادة (13) من القانون.

وتلتزم الجهات التي تقوم بدفع المبالغ المشار إليها في الفقرة السابقة بحجز الضريبة وتوريدها إلي مأمورية الضرائب المختصة خلال الخمسة عشر يوما الأولي من كل شهر عن المبالغ المدفوعة خلال الشهر السابق، وذلك علي النموذج رقم (2 مرتبات).

ويقصد بجهة العمل المعين فيها العامل والتي يصرف منها مرتبه الأصلي.

وتعد في حكم جهة العمل الأصلية الجهة التي يؤدي فيها العامل عمله لأكثر من 50٪ من دخله خلال الفترة الضريبية

The tax shall apply at the rate of 10% according to the provision of article (11) of the law , to the amounts paid to the non-resident workers, whatever is the entity or organization employing them for performance of services under its supervision , and also to the amounts the non-resident workers obtain from other than their original places of work without any reduction to face the expenses and without carrying out any other deduction , including the non-taxable bracket prescribed in article (7) , and the exemptions prescribed in article (13)m of the law .

Entities paying the amounts referred to in the previous clause shall withhold the tax and deliver it to the tax district office concerned within the first fifteen days of each month, on from No. 2 (Salaries), in connection with the amounts paid during the previous month.

The term original place of work shall mean the entity at which the worker is appointed and from which he receives his original salary .

The entity where the worker performs his work for more than 50% of his time, or from which he obtains more than 50% of his income during the fiscal period shall be considered as the original place of work . This entity shall deduct an amount for account of the tax from the amounts paid by it to

وتلتزم هذه الجهة بخصم مبلغ تحت حساب الضريبة عن المبالغ التي تصرف للعامل منها وفقا لأحكام المواد (7) و (8) و (10) و(13) من القانون ,

وفي هذه الحالة تطبق أحكام المادة (11) من القانون علي المرتب المجرد الذي يحصل عليه العامل من الجهة المعين فيها ويتم حساب الضريبة المستحقة وفقا لأحكام هذه المادة طبقا لما ورد بالنموذج رقم (3 مرتبات).

ويقصد بالمأمورية المختصة في تطبيق حكم المادة (11) من القانون :

1- بالنسبة للمقيم المأمورية التي يقع في نطاقها جهة العمل غير الأصلية .

2- بالنسبة لغير المقيم تحدد المأمورية المختصة وفقا لحكم المادة (23) من هذه اللائحة.

the workers according to the provisions of articles (7),(8),(10) and (13) of the law . In this case , the provisions of article (11) of the law shall apply to the sheer salary obtained by the worker from the entity at which he is appointed . The tax payable shall be calculated pursuant to the provisions of this article and according to the contents of form No. 3 (salaries).

The term competent tax district office in applying the provision of article (11) of the law shall mean the following:

1- With regard to resident workers : the tax district office within the circle of which lies the non-original place of work.

2- With regard to non-resident workers : the competent tax district office shall be determined according to the provisions of article (23) of the present regulations.

## ثانيا الشرح والتحليل والتقييم

وفقاً لنص المادة (11) من القانون والمادة (15) من اللائحة التنفيذيةيراعي مايلي :-

1- تسري الضريبة بسعر 10 % بغير أي تخفيض دون أي خصم آخر وأية إعفاءات علي جميع المبالغ :-

A- المدفوعة لغير المقيمين أيا كانت الجهة أو الهيئة التي تستخدمهم لأداء خدمات تحت إشرافها .

B- التي يحصل عليها المقيمون من غير جهات عملهم الأصلية (الجهة المعين فيها العامل والتي يصرف منها مرتبه الأصلي ، أو تلك الجهة التي يؤدي فيها العامل لأكثر من 50% من وقته أو يحصل منها علي أكثر من 50% من دخل خلال الفترة الضريبية .

2- يتم حجز الضريبة وتوريدها إلي مأمورية الضرائب المختصة خلال الخمس عشر يوما الأولي من كل شهر علي النموذج رقم (2 مرتبات) ويقصد بتلك المأمورية المختصة :-

A- المأمورية التي تقع في نطاقها جهة العمل غير الأصلية بالنسبة للمقيم

B- مأمورية ضرائب شركات المساهمة بالنسبة لغير المقيم الذي يتعين أن يقدم إليها بيانا بقيمة المبالغ التي حصل عليها والضريبة المستحقة قبل انقطاع إقامته (مادة 23 من اللائحة التنفيذية) .

3- تلتزم جهة العمل الأصلية بخصم مبلغ تحت حساب الضريبة عن المبالغ التي تصرف للعامل منها طبقاً للمادة 11 من القانون طبقا لما ورد بالنموذج رقم (3 مرتبات) وفقا لما يلي :-

A- تستحق الضريبة علي ما يجاوز 5000 ج من المرتبات التي يحققها الممول المقيم خلال السنة (مادة 7 من القانون) .

B- تكون أسعار الضريبة وفقا للمادة (8) من القانون .

C- الإيرادات من المرتبات وما في حكمها طبقاً للمادة (10) من القانون .

E- الإعفاءات من الضريبة وفقا للمادة (13) من القانون .

وزارة المالية

مصلحة الضرائب العامة

# بيـــان
# بالضريبة المقطوعة المستحقة على المرتبات
# وما فى حكمها على المقيم أو غير المقيم

**إرشـــادات**

تطبيقاً لأحكام المادة ( ١١ ) من قانون الضريبة على الدخل ولائحته التنفيذية يلتزم بإعداد هذا النموذج جهة العمل المقيمة التى تقوم بدفع مبالغ لغير المقيم أو المقيم ولا تعد هذه الجهة جهة عمله الأصلية ، وتلتزم الجهة ببيان المبالغ التى تم صرفها والمدة التى تم الصرف عنها والضريبة المستحقة بواقع ١٠٪ دون خصم أى تكاليف ويتم توريد هذه المبالغ خلال الخمسة عشر يوماً الأولى من الشهر التالى للشهر الذى تم فيه الخصم .

١٠ مأمورية ضرائب

١١ رقم الملف الضريبى لجهة العمل الأصلية

١٢ رقم الملف الضريبى لجهة العمل الأخرى

١٣ الضريبة المستحقة ____ المبلغ بالحروف ____

١٤ [illegible]

٢٠ [illegible]

| [illegible] | الجهة أو الشركة التابع لها | [illegible] | الضريبة بواقع ١٠٪ |
|---|---|---|---|
| | | | |
| | | | |
| | | | |
| | | | |
| | | | |
| | | | |
| | | | |

٢١ الإجمالى

## إرشادات

وفقاً لحكم المادة (١١) من القانون ٩١ لسنة ٢٠٠٥ ولائحته التنفيذية إذا حصل العامل على إيراد من جهة عمل أخرى غير جهة عمله الأصلية وثبت للمصلحة أن العامل يقضى أكثر من ٥٠٪ من وقته أو يحصل على أكثر من ٥٠٪ من دخله السنوى من جهة العمل الأخرى تكون المعاملة الضريبية لما يحصل عليه العامل على النحو التالى:

- بالنسبة للمبالغ التى يحصل عليها من جهة عمله الأصلى تخضع للضريبة بنسبة ١٠٪ دون خصم أية تكاليف أو إعفاءات.
- بالنسبة للمبالغ التى يحصل عليها من الجهة الأخرى تخضع للضريبة بالأسعار والشرائح المنصوص عليها فى المادة (٨) من القانون إلى جانب خصم الشريحة المنصوص عليها فى المادة (٧) من القانون وقدرها خمسة آلاف جنيه إلى جانب التمتع بالإعفاءات الواردة بالمادة (١٣) من القانون :

## مثال

يحصل العامل من جهة العمل الأصلية ( أ ) على مرتب مجرد ٥٠٠٠ جنيه
ويحصل من جهة عمله الأخرى (ب) على مبلغ ١٢٠٠٠ جنيه } فى السنة

فى هذه الحالة تعد جهة العمل الأخرى فى حكم جهة العمل الأصلية .

### وتكون المعاملة الضريبية على النحو التالى :

- ما يحصل عليه من جهة العمل الأصلية يخضع للضريبة بنسبة ١٠٪ دون خصم أى تكاليف .
- ما يحصل عليه من جهة عمله الأخرى (ب) ١٢٠٠٠ جنيه تطبق بشأنها قواعد الضريبة على المرتبات بما فى ذلك خصم الشريحة المنصوص عليها فى المادة (٧) وقدرها ٥٠٠٠ جنيه وتطبق الأسعار والشرائح المنصوص عليها فى المادة (٨) والإعفاءات المنصوص عليها فى المادة (١٣) .

## المعاملة الضريبية
## لما يحصل عليه العامل من جهة عمل أخرى بخلاف جهة عمله الأصلي وذلك إذا قضى فيها أكثر من ٥٠٪ من وقته أو حصل منها على أكثر من ٥٠٪ من دخله خلال الفترة الضريبية

| | جزئي | كلي |
|---|---|---|
| إجمالي ما حصل عليه الممول من إيرادات خلال مدة المحاسبة (مرتبات وما في حكمها، بدلات، مكافآت) | | |
| مميزات نقدية، مميزات عينية مادة (٩) من القانون | ** | |
| الإجمالي | ** | **** |
| **يخصم منه :** | | |
| • **ايرادات معفاة من الخضوع للضريبة بقوانين منحها مثل :** | | |
| - العلاوات الاجتماعية والإضافية . | ** | |
| - العلاوات الخاصة المضافة للأجر الأساسي . } من المرتبات نقدًا | ** | |
| - العلاوات الخاصة غير المضافة للأجر الأساسي . } من المرتبات نقدًا | ** | |
| - المبالغ التي حصل عليها الموظف مقابل تكاليف فعليه يتطلبها بالضرورة أداء العمل . | ** | |
| **مبالغ معفاة من الضريبة طبقًا لحكم المادة (١٣) من القانون :** | | |
| إعفاء شخصيًا سنويًا للممول (بنسبة المدة) | ٤٠٠٠ | |
| - اشتراكات التأمين الاجتماعي وأقساط الأدخار بند [٢] مادة (١٣) من القانون . | ** | |
| الإجمالي | | **** |
| **صافي الإيراد المؤقت الذي يحسب عليه :** | | **** |
| ١- اشتراكات العاملين في صناديق التأمين الخاص التي تنشأ طبقًا لأحكام القانون رقم ٥٤ لسنة ١٩٧٥ بند [٣] مادة (١٣) | ** | |
| ٢- أقساط التأمين على الحياة على الممول لمصلحته ومصلحة زوجته وأولاده القصر بند [٤] مادة (١٣) | ** | |
| ٣- أقساط التأمين الصحي وأية أقساط تأمين لإستحقاق معاش بند [٤] مادة (١٣) | ** | |
| الإجمالي : ويشترط الا يزيد جملة ما يعفى للممول من البندين [٣، ٤] من المادة (١٣) عن ١٥٪ من صافي الإيراد أو ٣٠٠٠ جنيه أيهما أكبر أو المسدد الفعلي إذا كان أقل من أيهما . | | **** |
| | | **** |
| • إجمالي الإيراد الخاضع للضريبة . | | |
| • **يستبعد منه ما يلي :** | | **** |
| ١- الدمغة النسبية بالنسبة للمبالغ التي تصرفها الجهات الحكومية والقطاع العام . | ** | |
| صافي الإيراد | | **** |
| **يستبعد منه :** | | |
| الشريحة التي لا يستحق عليها ضريبة طبقًا للمادة (٧) من القانون . | | ٥٠٠٠ |
| الوعاء الخاضع للضريبة . | | **** |
| • **تحسب الضريبة طبقًا للمادة (٨) من القانون وطبقًا لسعر الضريبة التالي :** | | |
| ١- ١٠٪ على ١٥٠٠٠ جنيه الأولى . | | |
| ٢- ١٥٪ على ٢٠٠٠٠ جنيه التالية . | | |
| ٣- ٢٠٪ على ما زاد عن ٢٥٠٠٠ جنيه . | | |

أما بالنسبة لما يحصل عليه العامل من جهة عمله الأصلي فيخضع للضريبة ... أي خصم آخر ... الشريحة التي لا يستحق عليها ضريبة المنصوص عليها في المادة (٧) ... (١٣) من القانون ...

٣٠ بيانات العاملين المقيمين

| اسم العامل | الرقم القومي/ البطاقة الشخصية | المرتب المدفوع جنيه | الضريبة بواقع ٪١٠ جنيه |
| --- | --- | --- | --- |
| | | | |
| | | | |
| | | | |
| | | | |
| | | | |
| | | | |
| | | | |
| | | | |
| | | | |
| | | | |
| | | | |
| | ٣١ الإجمالي | | |

توقيع المسئول عن الجهة                تحريرا في

www.incometax.gov.eg

## 4/2/2 الإيرادات غير الخاضعة أو المعفاة من الضريبة

**The Amounts shall not be taxable or shall be exempted from tax**

### اولا النصوص القانونية

**1- المادة (12) من القانون**

| لا تخضع للضريبة: 1- المعاشات. مكافآت نهاية الخدمة. | **The following shall not be taxable:** 1- Pensions. 2- Severance pay. |
|---|---|

**2- المادة (13) من القانون**

| مع عدم الإخلال بالإعفاءات الضريبية الأخرى المقررة بقوانين خاصة يعفى من الضريبة: | Subject to the other tax exemptions prescribed in special laws, the following shall be exempted from the tax: |
|---|---|
| 1- مبلغ 4000 جنيه إعفاء شخصيا سنويا للممول. | 1- An amount of 4.000 pounds, an annual personal exemption for the taxpayer. |
| 2-اشتراكات التأمين الاجتماعي وغيرها مما يستقطع وفقا لأحكام قوانين التأمين الاجتماعي أو آية نظم بديلة عنها | 2- Social insurance and other contributions to be deducted according to the provisions of the social insurance laws or any other alternative systems. |
| 3-اشتراكات العاملين فى صناديق التأمين الخاصة التي تنشأ طبقا لأحكام قانون صناديق التأمين الخاصة الصادر بالقانون رقم 54 لسنة 1975. | 3- Employees, contributions to the private insurance funds established according to the provisions of the private insurance funds law as promulgated by law No. 54 for the year 1975. |
| 4-أقساط التأمين على الحياة والتأمين الصحي على الممول لمصلحته او مصلحة الزوج أو أولاده القصر ، وأية أقساط تأمين لاستحقاق معاش. | 4- Premiums of life and health insurance on the taxpayer in his favor or in favor of the spouse or minor children, and any insurance premiums for entitlement. |
| 5-المزايا العينية الجماعية التالية: | 5- The following collective allowance in-kind: |
| a) الوجبة الغذائية التى تصرف العاملين. | a)Meals distributed to the workers. |

b) Collective transportation of workers or equivalent transportation cost.
C)Health care.
d)Tools and uniforms necessary for performing the work.
e)Tenements provided by the employer to the workers for performing their work.
6- Worker's share in the profits to be distributed according to the law.
7- All that is obtained by members of the diplomatic and consular corps, the international organizations, and other foreign diplomatic representatives with in the context of their official work, conditional upon reciprocity of treatment and within the limits of that treatment.
With regard to items (3and 4), it is stipulated that the total exemption accorded to the taxpayer shall not exceed 15% of the net income or three thousand pounds, whichever is more, and the same contributions and premiums shall not be re-exempted from any other income prescribed in article -6 of the present law.

b) النقل الجماعي للعاملين او ما يقابله من تكلفة .
c) الرعاية الصحية .
d) الأدوات والملابس اللازمة لأداء العمل .
e) المسكن الذي يتيحه رب العمل للعاملين بمناسبة أدائهم للعمل .
6- حصة العاملين من الأرباح التي يتقرر توزيعها طبقا للقانون .
7 - ما يحصل عليه أعضاء السلكين الدبلوماسي والقنصلي والمنظمات الدولية وغيرهم من الممثلين الدبلوماسيين الأجانب وذلك في نطاق عملهم الرسمي بشرط المعاملة بالمثل وفي حدود تلك المعاملة .
ويشترط بالنسبة للبندين (3) و (4) الا تزيد جملة ما يعفى للممول على (15٪) من صافي الإيراد او ثلاثة آلاف جنيه أيهما اكبر ، ولا يجوز تكرار إعفاءات الاشتراكات والأقساط من اي دخل اخر منصوص عليه في المادة (6) من هذا القانون .

3- المادة (16) من اللائحة التنفيذية

| | |
|---|---|
| The term severance pay, in applying the provision of article (12) item (2) of the law, shall mean the pay determined by the systems applied in the entity, company, or establishment, on the occasion of termination of the worker's service. In case of non-existence of such systems, or their existence without regulating this pay, the severance pay shall be determined according to the provisions of the labor law. | يقصد بمكافأة نهاية الخدمة، في تطبيق حكم البند (2) من المادة (12) من القانون، المكافأة التي تحددها النظم المطبقة في الجهة أو الشركة أو المنشأة بمناسبة انتهاء خدمة العامل، وفي حالة عدم وجود هذه النظم أو وجودها وعدم تنظيمها لهذه المكافأة تحدد مكافأة نهاية الخدمة وفقا لأحكام قانون العمل. |

4- المادة (17) من اللائحة التنفيذية

| | |
|---|---|
| The term alternative systems, in applying the provision of article (13) item (2) of the law, shall mean the systems to be established according to the provisions of the said law No. 64 for the year 1980, or any of the other Egyptian laws. | يقصد بالنظم البديلة، في تطبيق حكم البند (2) من المادة (13) من القانون النظم التي يتم إنشاؤها وفقا لأحكام القانون رقم 64 لسنة 1980 المشار إليه أو أي من القوانين المصرية الأخرى. |

5- المادة (18) من اللائحة التنفيذية

| | |
|---|---|
| In applying the provision of article (13) item (4) of the law, it is provided that insurance shall be concluded with insurance firms registered with the Egyptian Insurance Supervisory Authority. | في تطبيق حكم البند (4) من المادة (13) من القانون يشترط أن يكون التامين في شركات مسجلة لدي الهيئة المصرية العامة للرقابة علي التامين. |

6-المادة (19) من اللائحة التنفيذية

For the following benefits in kind to enjoy tax exemption, it is provided that:
1- The food meal shall be offered at the place of work.
2- Collective transport for all workers or for a category of them shall be on collective means of transport whether the car is owned or rented.
4- The lodging shall be owned by the employer or leased from a third party, and necessary for the nature of work.

يشترط لتمتع المزايا العينية التالية بالإعفاء من الضريبة ما يأتي :
1- أن تكون الوجبة الغذائية في موقع العمل .
2- أن يكون النقل الجماعي لجميع العاملين أو لفئة منهم في وسائل نقل جماعية سواء كانت السيارة مملوكة أو مستأجرة .
3- أن يكون المسكن مملوكا لرب العمل أو مستأجرة من الغير تستلزمة طبيعة العمل .

7- المادة (20) من اللائحة التنفيذية

The tax-exempted amount, in applying the provision of the last clause of the article (13) of the law , shall be calculated as follows :
If the 15% equivalent is less than L.E.3000, the tax-exempted amount shall be paid , with a ceiling of 3000 pounds .
If the 15% equivalent is bigger than L.E.3000, The tax-exempted amount shall be the amount paid , with a ceiling equivalent to the value of the 15% .

يحسب المبلغ المعفي من الضريبة ، في تطبيق حكم الفقرة الأخيرة من المادة (13) من القانون ، علي النحو الآتي :
إذا كانت نسبة الـ 15 ٪ أقل من 3000 جنيه يكون المبلغ المعفي هو المبلغ المدفوع بحد أقصي 3000 جنيه ،
وإذا كانت نسبة الـ 15 ٪ أكبر من 3000 جنيه يكون المبلغ المعفي هو المبلغ المدفوع بحد أقصي يعادل قيمة نسبة الـ 15 ٪ .

## ثانيا الشرح والتحليل والتقييم

### 1- الإيرادات غير الخاضعة للضريبة

حددت المادة (12) من القانون تلك البنود على النحو التالي :

A- المعاشات Pensions وهي كل ما ترتبه جهات العمل من المبالغ الدورية لموظفيها السابقين لمدي حياتهم عند انتهاء خدماتهم أو بعد وفاتهم لأرملتهم أو أولادهم .

B- مكافآت نهاية الخدمة Severance Pay ويقصد بها طبقاً لنص المادة 16 من اللائحة التنفيذية المكافآت التي تحددها النظم المطبقة في جهة العمل أو وفقاً لأحكام قانون العمل بمناسبة انتهاء خدمة العامل .

### 2- الإيرادات المعفاه من الضريبة

نصت المادة (13) من القانون على أنه يعفى من الضريبة على المرتبات وما في حكمها [1] مع عدم الإخلال بأية إعفاءات أخرى مقررة بقوانين خاصة [2] ما يلي :-

1- 4000 ج إعفاء شخصي سنوي للممول .

---

(1) يقصد بالاعفاء من الضريبة أن الواقعة المنشئة للضريبة قد تحققت إلا أن المشرع لاسباب اقتصادية أو اجتماعية أو سياسية أعفى الدخل أو جزءا منه إلي الخضوع للضريبة . ويعتبر الاعفاء من الضريبة وسيلة لاقرار العدالة الاجتماعية أو وسيلة للتنمية الاقتصادية أو لتحقيق أهداف سياسية معينة .

(2) على سبيل المثال :

1- ما يتقضاه العامل عند إحالته للمعاش نظير رصيد إجازاته الاعتيادية ، طبقا للمادة (65) من القانون رقم (47) لسنة 1978 .

2- بدل التمثيل والاستقبال الذي يمنح للعاملين المدنيين بالدولة أو للعاملين بالقطاع العام طبقا للقانونين (47، 48) لسنة 1978 في المادتين (الأولي) و (40) .

3- بدل الاغتراب الممنوح للعاملين في الحكومة والقطاع العام ، طبقا للقانونين (47 ، 48) لسنة 1978 .

4- العلاوات الخاصة التي تمنح للعاملين وذلك طبقا للقوانين المنظمة لها حتي لو تم ضمها بالفعل للأجر الأساسي للعامل ، وذلك بالنسبة للعاملين داخل جمهورية مصر العربية الدائمين والمؤقتين بمكافآت شاملة ، بالجهاز الإداري للدولة أو بوحدات الإدارة المحلية أو بالهيئات العامة أو بالمؤسسات العامة ، أو بشركات القطاع العام . او بشركات قطاع الأعمال العام ، وكذلك العاملين بالدولة الذين تنظم شئون توظيفهم قوانين أو لوائح خاصة ، وذوي المناصب العامة والربط الثابت .

5- العلاوات الإجتماعية التي تمنح للعاملين ، وذلك طبقا للقانون رقم (118) لسنة 1981 ، والقانون رقم (113) لسنة 1982 ، الصادر بتقرير هذه العلاوات .

2 – اشتراكات التأمين الاجتماعي وغيرها مما يستقطع وفقا لأحكام قوانين التأمين الاجتماعي أو أية نظم بديلة يتم إنشاؤها وفقا لأحكام القانون رقم 64 لعام 1980 أو أي من القوانين المصرية .

3– اشتراكات العاملين في صناديق التامين الخاصة التي تنشأ طبقاً لأحكام صناديق التأمين الخاصة الصادر بالقانون رقم 54 لسنة 1975.

4– أقساط التأمين على الحياة والتأمين الصحي على الممول لمصلحته أو مصلحة الزوج أو أولاده القصر وأية أقساط تأمين لاستحقاق معاش .

وطبقا لنص المادة (20) من اللائحة التنفيذية يحسب المبلغ المعفى من الضريبة للبندين (3، 4) على النحو التالي :

– إذا كانت نسبة 15% أقل من 3000 جنية يكون المبلغ المعفى هو المبلغ المدفوع بحد أقصى 3000 جنيه .

– إذا كانت نسبة 15% أكبر من 3000 جنيه يكون المبلغ المعفى هو المبلغ المدفوع بحد اقصى يعادل قيمة نسبة 15% .

5– المزايا العينية الجماعية التالية :

a– الوجبة الغذائية التي تصرف للعاملين ، على أن تكون تلك الوجبة في موقع العمل وفقا لنص المادة (19) من اللائحة التنفيذية .

b– النقل الجماعي للعاملين أو ما يقابله من تكلفة ، على أن يكون النقل الجماعي لجميع العاملين أو لفئة منهم في وسائل نقل جماعية سواء كانت السيارة مملوكة أو مستأجرة طبقاً لنص المادة (14) من اللائحة التنفيذية .

C– المسكن الذي يتيحه رب العمل للعاملين للعاملين بمناسبة أدائهم للعمل، على أن يكون ذلك المسكن مملوكا لرب العمل أو مستأجرا من الغير تستلزمه طبيعة العمل وفقا لنص المادة (19) من اللائحة التنفيذية .

6- حصة العاملين من الأرباح التي يتقرر توزيعها طبقا للقانون .

وينتقد عدم خضوع حصة العاملين من الأرباح الموزعة للضريبة علـــى دخل الشخص الطبيعي ، حيث أنها تمثل تكلفة للشركة وتعـــد ميـــزة نقديـــة للعاملين هذا من جهة ، ومن جهة أخرى فإن ذلك سيترتب عليه تحميل الشركة بعبء ضريبة على ارباح لم تتحقق على اعتبار انها لن تكون من التكـــاليف واجبة الخصم وفقا لنص المادة (52) من القانون الأمر الذي يترتب عليه عدم تحقيق العدالة الضريبية .

7- ما يحصل عليه أعضاء السلكيين الدبلوماسي والقنصلي والمنظمات الدولية وغيرهم من الممثلين الدبلوماسين في نطاق عملهم الرسمي .

## 5/2/2 التزامات الممولين والملتزمين بدفع الإيرادات الخاضعة للضريبة

**The Obligations of Employers and those Committed to pay the taxable revenues**

### أولا النصوص القانونية

1- نص المادة (14) من القانون

على أصحاب الأعمال والملتزمين بدفع الإيرادات الخاضعة للضريبة بما في ذلك الشركات والمشروعات المقامة بنظام المناطق الحرة أن يحجزوا مما يكون عليهم دفعه من المبالغ المنصوص عليها في المادة (9) من هذا القانون مبلغا تحت حساب الضريبة المستحقة وفقا لما تحدده اللائحة التنفيذية لهذا القانون ، ويتعين عليهم أن يوردوا إلى مأمورية الضرائب المختصة خلال الخمسة عشر يوما الأولى من كل شهر ما تم حجزه من الدفعات في الشهر السابق .

وعلى أصحاب الأعمال والملتزمين بدفع الإيراد سداد ما يستحق من فروق الضريبة وذلك كله دون الإخلال بحقهم في الرجوع على الممول بما هو مدين به .

Employers and those committed to pay the taxable revenues, including the companies and projects established under the free zones system, shall retain from the amounts they are abound to pay out of those prescribed in article (9) of the law, an amount on account of the tax pay able according to the percentage to be determined in the executive regulations of the present law.

They shall deliver to the concerned tax district office within the first fifteen days of each month the amounts retained out of the payments made in the previous month.

The employers and those committed to pay the revenue shall settle the due tax differerices, subject to their right to claim from the taxpayer the dept he owes.

## 2- نص المادة (15) من القانون

يلتزم المسئول عن حجز الضريبة وتوريدها طبقا للمادة (14) من هذا القانون الاتى :

1- تقديم إقرارا ربع سنوى إلى مأمورية الضرائب المختصة فى يناير وإبريل ويوليو وأكتوبر من كل عام على النموذج المعد لذلك.

2- إعطاء العامل بناء على طلبه كشفا يبين فيه اسمه ثلاثيا ومبلغ ونوع الدخل وقيمة الضريبة المحجوزة .

وتبين اللائحة التنفيذية قواعد واجراءات تنفيذ احكام هذه المادة .

The person in charge of retaining the tax and delivering it according to article (14) of the present law shall observe the following:

1- Submit a quarterly tax return to the concerned tax district office in January, April, July and October of each year on the from provided for the purpose.

2 - Give the worker, at his/her request, a statement showing his full (first, middle, last) name, the amount and kind of the income, and the value of the retained tax.

The executive regulations shall indicate the rules and procedures of implementing the provisions of the article.

## 3- نص المادة (16) من القانون

مادة (16) : اذا كان صاحب العمل او الملتزم بدفع الإيراد الخاضع للضريبة غير مقيم فى مصر او لم يكن له فيها مركز او منشأة ، يكون الالتزام بتوريد الضريبة على عاتق مستحق الإيراد الخاضع للضريبة طبقا للقواعد والإجراءات التي تحددها اللائحة التنفيذية لهذا القانون .

If the employer or that person committed to pay the taxable revenue is non-resident in Egypt, or has no center or establishment in it, the obligating to deliver the tax shall be undertaken by the person to whom the taxable revenue is payable according to the rules and procedures to be determined in the executive regulations of the present law.

### 4- نص المادة (21) من اللائحة التنفيذية

علي أصحاب العمال والملتزمين بدفع إيراد المرتبات وما في حكمها أن يوردوا ما تم خصمه تحت حساب الضريبة، بعد حسابها طبقا للسعر المحدد بالمادتين (8) و(11) من القانون.
وعلي الشركات والمشروعات المقامة بنظام المناطق الحرة الالتزام بتطبيق أحكام المواد من (11) إلي (15) والمواد من (18) إلي (20) من هذه اللائحة وتقديم النماذج الواردة بها.

The employers and those committed to pay the revenue of salaries and the like shall deliver the amounts deducted for account of the tax, after calculating them according to the rate defined in articles (8) and (11) of the law.
The companies and projects established under the free zone system shall comply with applying the provisions of article from (11) to (15), and articles from (18) to (20) of the present regulation and submit the forms prescribed in them.

### 5- نص المادة (22) من اللائحة التنفيذية

يكون تقديم الإقرار الربع سنوي المنصوص عليه في المادة (15) من القانون علي النموذج رقم (4 مرتبات) ويجب أن يبين في هذه النموذج:
1- عدد العاملين.
2- إجمالي المرتبات وما في حكمها المنصرفة خلال الثلاثة أشهر السابقة.
3- المبالغ المستقطعة تحت حساب الضريبة والمبالغ المسددة عن ذات المدة وصورة من إيصالات السداد.
4- التعديلات التي طرأت علي العاملين بالزيادة أو النقص بالعدد.
كما يجب إخطار مأمورية الضرائب السابق إرسال الإقرارات المنصوص عليها في البند (1) من المادة (15) من القانون بأية تعديلات تطرأ عليها وذلك في الإقرار الربع سنوي التالي.
ويعطي العامل بناء علي طلبه كشفا مبينا فيه اسمه ثلاثيا ومبلغ ونوع الدخل وقيمة الضريبة المحجوزة.

Submitting the quarterly report prescribed in article (15) of the law shall be on form No. 4 (salaries). The following shall be indicated in that from:
1- Number of workers.
2- The total salaries and the like that are disbursed during the preceding three months.
3- Amounts deducted for account of the tax and amounts settled in connection with that period, as well as a copy of the settlement receipts.
4- Changes introduced to the number of the workers whether via increase or decrease.
The tax district office to which the tax returns prescribed in article (15) item (1) of the law were previously sent, shall be notified of any modifications introduced to these tax returns, in the following quarterly tax return.
The worker shall be given, upon his request, a statement showing his full name, the amount, and kind of income, and the amount withheld for the tax.

**6- نص المادة (23) من اللائحة التنفيذية**

| تكون المأمورية المختصة بالنسبة إلي مستحق الإيراد المنصوص عليه في المادة (16) من القانون، هي مأمورية ضرائب شركات المساهمة بالقاهرة أو الإسكندرية بحسب الأحوال، إذا كان مستحق الإيراد غير مقيم، وعلية أن يقدم إلي المأمورية المذكورة بيانا بقيمة المبالغ التي حصل عليها والضريبة المستحقة قبل انقطاع إقامته.<br>وإذا كان مستحق الإيراد مقيما، تكون المأمورية المختصة هي المأمورية التي يقع في دائرتها محل إقامته، وعليه أن يقدم إلي هذه المأمورية في أول يناير من كل عام بيانا شاملا إجمالي المبالغ التي حصل عليها خلال السنة السابقة.<br>وفي جميع الأحوال يجب تقديم البيان المشار إليه مع الضريبة المستحقة علي النموذج رقم (5 مرتبات). | The concerned tax district office for the person entitled to the revenue prescribed in article (16) of the law shall be the tax district office for joint stock companies in Cairo or Alexandria, according to each case, if the person entitled to the revenue is non-resident. He shall submit to the said tax district office a statement of the amounts he obtained and the tax payable on them before discontinuance of his residence.<br>If the person entitled to the revenue is a resident, the concerned tax district office shall be the district office within the circle of which lies his place of residence. He shall submit to this tax district office on the first of January of each year a statement comprising the total amounts he obtained during the previous year.<br>In all case, the said statement shall be submitted together with the due tax on form No. 5 (salaries). |
|---|---|

## ثانياً : الشرح والتحليل والتقييم

### 1- إلتزامات أصحاب الأعمال والملتزمين بدفع الإيرادات

تنص المادة (14) من القانون والمواد 21- 22 من اللائحة التنفيذية على التزام أصحاب الأعمال والملتزمين بدفع الإيرادات الخاضعة للضريبة (بما في ذلك الشركات والمشروعات المقامة بنظام المناطق الحرة) بالأتي :

A- حجز مبلغ تحت حساب الضريبة المستحقة يتم حسابها طبقــا للــسعر المحدد بالمادتين 8 ،11 من القانون وفقا لما تحدده اللائحة التنفيذية .

B- توريد تلك المبالغ المحجوزة خلال الشهر الــسابق إلــي المأموريــة المختصة خلال الخمسة عشر يوما الأولي من كل شهر.

C- سداد ما يستحق من فروق الضريبة دون الإخلال بحقهم في الرجــوع علي الممول بما هو مدين به .

D- تقديم إقرار ربع سنوي إلي مأمورية الضرائب المختصة في يناير وابريــل ويوليو وأكتوبر من كل عام علي النموذج رقم (4) مرتبــات موضــحا بــه عــدد العاملين ، إجمالي المرتبات المنصرفة خلال الثلاثة أشهر السابقة المبالغ المستقطعة تحت حساب الضريبة والمبالغ المسددة بالإضافة إلي التعديلات التي طرأت علــي العاملين بالعــدد سواء بالزيادة أو بالنقص .

E- إعطاء العامل بناء علي طلبه كشفا يبين فيه اسمه ثلاثيا ومبلغ ونــوع الدخل وقيمة الضريبة المحجوزة .

G- تكون المأمورية المختصة في تلك التي يقع في دائرتها محل إقامته إذا كان مقيما حيث ينبغي عليه تقديم بيانا علي النموذج رقم (5مرتبــات) شــاملا إجمــالي المبالغ التي حصل عليها خلال السنة السابقــة مع الضريبة المستحقة .

**2- الملتزم بتوريد الضريبة عندما يكون صاحب العمل غير مقيم أو لم يكن له مركز أو منشأة .**

نصت المادة (16) من القانون والمادة (23) من اللائحة التنفيذية على ما يلي :

وزارة الم...
مصلحة الضرائب العامة

نموذج رقم (٤) مرتبات

# اقرار ربع سنوي
## للضرائب المستحقة على المرتبات وما فى حكمها

**إرشـــادات**

يلتزم أصحاب الأعمال والملتزمين بدفع المرتبات وما فى حكمها بإعداد هذا النموذج كل ثلاثة شهور وتقديمه إلى مأمورية الضرائب المختصة خلال يناير وأبريل ويوليو وأكتوبر من كل سنة موضحًا به البيانات الموضحة بأدناه .

١٠ مأمورية ضرائب ____________

العنـــــوان ____________

١١ اسـم الجهـة ____________

رقم الملف الضريبى ____________

٢٠ إقرار عن الفترة من يوم ___ شهر ___ سنة ___ إلى يوم ___ شهر ___ سنة ___

| ٢١ شهور الإقرار | ١ | ٢ | ٣ | ٤ | ٥ | ٦ | ٧ | ٨ | ٩ | ١٠ | ١١ | ١٢ | (علم بدائرة) |
|---|---|---|---|---|---|---|---|---|---|---|---|---|---|

| | شهر ____ | شهر ____ | شهر ____ | الاجمالى |
|---|---|---|---|---|
| ٢٢ عدد العاملين | | | | |
| ٢٣ إجمالى المرتبات خلال هذه المدة | | | | |
| ٢٤ الضريبة المستقطعة | | | | |
| ٢٥ المبالغ المسددة | | | | |

توقيـع مسئـول الجهـة ____________

تحريرًا فى يوم ___ شهر ___ سنة ___

موقع المصلحة : www.incometax.gov.eg

البريد الاليكترونى: tpservice@incometax.gov.eg

وزارة المالية
مصلحة الضرائب العامة

نموذج رقم (٥) مرتبـــات

# بيان بالضريبة المستحقة
## على المقيم/ أو غير المقيم من جهة عمل غير مقيمة

**إرشادات**

يلتزم بإعداد هذا البيان مستحق الإيراد من المرتبات وما فى حكمها سواء كان مقيما أو غير مقيم إذا كان صاحب العمل غير مقيم، ويتعين تقديم هذا البيان إلى مأمورية ضرائب شركات المساهمة بالقاهرة إذا كان مقيما فى أى محافظة عدا محافظة الإسكندرية والبحيرة ومطروح. فإذا كان مقيماً بإحدى هذه المحافظات الثلاث تكون المأمورية المختصة هى مأمورية ضرائب شركات المساهمة بالإسكندرية ويلتزم الممول بتقديم هذا البيان إلى المأمورية المختصة فى أول يناير من كل عام موضحاً به إجمالى المبالغ التى حصل عليها من صاحب العمل غير المقيم خلال الفترة السابقة.

١٠٠ الاســم ........................................ ١٠١ مقيم [ ] غير مقيم [ ]

١٠٢ الوظيفة ........................................ رقم التسجيل الضريبى [ | | | ]

١٠٣ جهة العمل ........................................

١٠٤ مدة العمل من يوم / شهر / سنة [ | | ] إلــى يوم / شهر / سنة [ | | ]

١٠٥ المبالـغ المحصلة .................... جنيــه المبلــغ بالحروف .................... لاغير

١٠٦ الضريبة المستحقة .................... جنيــه المبلــغ بالحروف .................... لاغير

١٠٧ مأمورية ضرائب .................... العنـــــــــوان ....................

توقيع الممول أو ممثله القانونى ....................

تحريراً فى يوم / شهر / سنة [ | | ]

1- يكون الالتزام بتوريد الضريبة على عاتق مستحق الإيراد الخاضع للضريبة .

2- تكون المأمورية المختصة في تلك الحالة هي مأمورية ضرائب شركات المساهمة في حالة إذا كان غير مقيما حيث يتعين أن يقدم لتلك المأمورية بيانا بقيمة المبالغ التي حصل عليها والضريبة المستحقة قبل انقطاع إقامته .

### 6/2/2 قواعد حساب الضريبة علي المرتبات وما في حكمها [1]

**أولا الأحكام العامة**

1-أخذ القانون الجديد بمبدأي الإقامة ومصدر الدخل لتحديد الإيراد الخاضع للضريبة .

2-حددت المادة(2) من الأحكام العامة للقانون حالات الإقامة بالنسبة للشخص الطبيعي فيما يلي :

أ- إذا كان له موطن دائم في مصر .

ب- لمقيم في مصر مدة تزيد علي 183 يوما متصلة أو متقطعة خلال اثني عشر شهرا .

ج- لمصري الذي يؤدي مهام وظيفته في الخارج ويحصل علي دخله من خزانة مصرية .

3- حددت المادة (3) من الأحكام العامة للقانون صور الدخل المحقق من مصدر في مصر والذي يخضع للضريبة علي المرتبات وما في حكمها فيما يلي :

أ- الدخل من الخدمات التي تؤدي في مصر بما في ذلك المرتبات وما في حكمها.

ب- الدخل الذي يدفعه رب عمل مقيم في مصر ولو أدي العمل في الخارج .

ج- .... ... .... ... ...

د- الدخل من الأعمال التي يؤديها غير المقيم من خلال منشأة دائمة في مصر .

هـ - ... ... ... ... ... ...

---

[1] الكتاب الدوري رقم (1) لعام 2005 بشأن أحكام تطبيق الضريبة علي المرتبات وما في حكمها وفقا لاحكام قانون الضريبة علي الدخل .

ومن ثم تكون القواعد العامة للخضوع لضريبة المرتبات وما في حكمها طبقا للقانون الجديد في خصوص الإقامة ومصدر الدخل الخاضع للضريبة قد تحددت فيما يلي :

1- يخضع الممول الذي يؤدي مهام وظيفته في الخارج ويحصل علي دخله من خزانة مصرية (سواء أكانت عامة أو خاصة) للضريبة علي المرتبات وما في حكمها .

2- يخضع الممول الذي يؤدي مهام وظيفته في مصر ويحصل علي دخله من خزانة مصرية أو أجنبية للضريبة علي المرتبات وما في حكمها .

3- يكون الشخص الاجنبى مقيما في مصر إذا كان له موطن دائم في مصر أو إذا كانت مدة إقامته لمدة تزيد على 183 يوما متصلة أو متقطعة خلال اثني عشر يوما .

4- وهنا تجدر الإشارة إلى مراعاة تطبيق أحكام القوانين الخاصة باتفاقيات تجنب الازدواج الضريبي ومنع التهرب ( الخدمات الشخصية غير المستقلة وطرق تجنب الازدواج الضريبي ) عند تحديد المدة المشار إليها فيما سبق( مرفق جدول مدة الإقامة حسب ما ورد في الاتفاقيات السارية ) يوضح الشكل تلك الاتفاقيات .

5- يخضع الممول ( المصري أو الاجنبى ) للضريبة على المرتبات وما في حكمها عن دخله المحقق من مصدر في مصر أو فى الخارج طالما يدفعه رب عمل مقيم في مصر . ولا يدخل فى وعاء الضريبة الدخل الذي يحصل عليه هذا الممول من مصادر خارج مصر لا ترتبط بهذا العمل .

## ملحق رقم (2)

## بيان بأحكام مدد الإقامة بالاتفاقيات الثنائية لتجنب الازدواج الضريبي

## التي أبرمتها جمهورية مصر العربية

| م | اسم الاتفاقية | تاريخ التوقيع النهائي | تاريخ السريان | تاريخ النشر بالجريدة الرسمية | المعاملة الضريبية للخدمات الشخصية غير المستقلة (المرتبات وما في حكمها) وفقاً للاتفاقيات الثنائية |
|---|---|---|---|---|---|
| 1 | اتفاقية الولايات المتحدة الامريكية | 1981/6/29 | 1982/1/1 | العدد 9 في 1982/3/4 | يعفى الممول من الضريبة على المرتبات وما في حكمها في دولة مصدر الدخل إذا كانت فترة إقامته بهذه الدولة لمدة أو لمدد تقل في مجموعها عن 90 يوماً مع مراعاة باقي الشروط الأخرى والواردة في الاتفاقية . |
| 2 | اتفاقية كندا | 1981/6/30 | 1984/10/2 | العدد 48 في 1984/11/29 | يخضع الممول للضريبة على إيرادات المرتبات وما في حكمها في دولة الموطن فقط إذا كانت فترة إقامته بدولة مصدر الدخل لمدة أو لمدد لا تزيد في مجموعها عن 90 يوماً خلال السنة الميلادية المعنية مع مراعاة باقي الشروط الأخرى الواردة في الاتفاقية . |
| 3 | اتفاقية النمسا | 1981/7/1 | 1963/10/28 | العدد 268 في 1963/11/23 | يعفى الممول من الضريبة على المرتبات وما في حكمها في دولة مصدر الدخل إذا كانت فترة إقامته بهذه الدولة لمدة أو لمدد لا تتجاوز في مجموعها عن 183 يوماً خلال السنة مع مراعاة باقي الشروط الأخرى الواردة في الاتفاقية . |
| 4 | اتفاقية النرويج | 1981/7/2 | 1965/7/29 | العدد 208 في 1965/9/15 | يخضع الممول للضريبة على إيرادات المرتبات وما في حكمها في دولة الموطن فقط إذا كانت فترة إقامته بدولة مصدر الدخل لمدة أو لمدد لا تتجاوز في مجموعها 183 يوماً خلال السنة مع مراعاة باقي الشروط الأخرى الواردة في الاتفاقية . |
| 5 | اتفاقية فنلندا | 1981/7/3 | 1966/4/3 | العدد 262 في 1966/12/7 | يخضع الممول للضريبة على إيرادات المرتبات وما في حكمها في دولة الموطن فقط إذا كانت فترة إقامته بدولة مصدر الدخل لمدة أو لمدد لا تتجاوز في مجموعها 183 يوماً خلال السنة الضريبية مع مراعاة باقي الشروط الأخرى الواردة في الاتفاقية . |
| 6 | اتفاقية إيطاليا | 1981/7/4 | 1982/4/28 | العدد 1 في 1984/1/5 | يخضع الممول للضريبة على إيرادات المرتبات وما في حكمها في دولة الموطن فقط إذا كانت فترة إقامته بدولة مصدر الدخل لمدة أو لمدد لا تتجاوز في مجموعها 183 يوماً خلال السنة الضريبية المعنية مع مراعاة باقي الشروط الأخرى الواردة في الاتفاقية . |
| 7 | اتفاقية العراق | 1981/7/5 | 1971/11/7 | العدد 50 في 1971/12/16 | يخضع الممول للضريبة على إيرادات المرتبات وما في حكمها في دولة الموطن فقط إذا كانت فترة إقامته بدولة مصدر الدخل لمدة أو لمدد لا تتجاوز في مجموعها 4 شهور خلال السنة الضريبية مع مراعاة باقي الشروط الأخرى الواردة في الاتفاقية . |
| 8 | اتفاقية اليابان | 1981/7/6 | 1969/8/6 | العدد 2 في 1997/1/8 | يخضع الممول للضريبة على إيرادات المرتبات وما في حكمها في دولة الموطن فقط إذا كانت فترة إقامته بدولة مصدر الدخل لمدة أو لمدد لا تتجاوز في مجموعها 183 يوماً خلال السنة الضريبية مع مراعاة باقي الشروط الأخرى الواردة في الاتفاقية . |
| 9 | اتفاقية الهند | 1981/7/7 | 1969/9/30 | العدد 4 في 1970/10/22 | يخضع الممول للضريبة على إيرادات المرتبات وما في حكمها في دولة الموطن فقط إذا كانت فترة إقامته بدولة مصدر الدخل لمدة أو لمدد لا تتجاوز في مجموعها 183 يوماً خلال السنة الضريبية مع مراعاة باقي الشروط الأخرى الواردة في الاتفاقية . |

| | | | | | |
|---|---|---|---|---|---|
| 10 | اتفاقية السودان | 1981/7/8 | 1987/4/20 | العدد 26 في 1978/6/29 | يخضع الممول للضريبة على إيرادات المرتبات وما في حكمها في دولة الموطن فقط إذا كانت فترة إقامته بدولة مصدر الدخل لمدة أو لمدد لا تتجاوز في مجموعها 183 يوما خلال السنة الضريبية مع مراعاة باقي الشروط الأخرى الواردة في الاتفاقية . |
| 11 | اتفاقية بريطانيا | 1981/7/9 | 1980/8/23 | العدد 10 في 1981/3/5 | يخضع الممول للضريبة على إيرادات المرتبات وما في حكمها في دولة الموطن فقط إذا كانت فترة إقامته بدولة مصدر الدخل لمدة أو لمدد لا تتجاوز في مجموعها 183 يوما خلال السنة المالية مع مراعاة باقي الشروط الأخرى الواردة في الاتفاقية . |
| 12 | اتفاقية السويد | 1981/7/10 | 1996/2/15 | العدد 10 في 1997/3/6 | يخضع الممول للضريبة على إيرادات المرتبات وما في حكمها في دولة الموطن فقط إذا كانت فترة إقامته بدولة مصدر الدخل لمدة أو لمدد لا تتجاوز في مجموعها 183 يوما خلال مدة 12 شهرا مع مراعاة باقي الشروط الأخرى الواردة في الاتفاقية . |
| 13 | اتفاقية ألمانيا الاتحادية (الجديدة) | 1981/7/11 | 1991/9/22 | العدد 43 في 1991/10/24 | يخضع الممول للضريبة على إيرادات المرتبات وما في حكمها في دولة الموطن فقط إذا كانت فترة إقامته بدولة مصدر الدخل لمدة أو لمدد لا تتجاوز في مجموعها 183 يوما خلال السنة الميلادية المعنية مع مراعاة باقي الشروط الأخرى الواردة في الاتفاقية . |
| 14 | اتفاقية رومانيا الاشتراكية | 1981/127 | 1981/1/5 | العدد 6 في 1981/2/5 | يخضع الممول للضريبة على إيرادات المرتبات وما في حكمها في دولة الموطن فقط إذا كانت فترة إقامته بدولة مصدر الدخل لمدة أو لمدد لا تتجاوز في مجموعها 183 يوما خلال السنة الضريبية الخاصة بها مع مراعاة باقي الشروط الأخرى الواردة في الاتفاقية . |
| 15 | اتفاقية فرنسا | 1981/7/13 | 1982/9/10 | العدد 43 في 1982/10/28 | يخضع الممول للضريبة على إيرادات المرتبات وما في حكمها في دولة الموطن فقط إذا كانت فترة إقامته بدولة مصدر الدخل لمدة أو لمدد لا تتجاوز في مجموعها 183 يوما خلال السنة الضريبية الخاصة بها مع مراعاة باقي الشروط الأخرى الواردة في الاتفاقية . |
| 16 | اتفاقية الاتحاد السويسري | 1981/7/17 | 1988/7/14 | العدد 46 في 1988/11/17 | يخضع الممول للضريبة على إيرادات المرتبات وما في حكمها في دولة الموطن فقط إذا كانت فترة إقامته بدولة مصدر الدخل لمدة أو لمدد لا تتجاوز في مجموعها 183 يوما خلال السنة الميلادية المعنية مع مراعاة باقي الشروط الأخرى والواردة في الاتفاقية . |
| 17 | اتفاقية يوغوسلافيا | 1981/7/15 | 1989/1/25 | العدد 95 في 1989/4/13 | يخضع الممول للضريبة على إيرادات المرتبات وما في حكمها في دولة الموطن فقط إذا كانت فترة إقامته بدولة مصدر الدخل لمدة أو لمدد لا تتجاوز في مجموعها 183 يوما في السنة الميلادية المعنية مع مراعاة باقي الشروط الأخرى والواردة في الاتفاقية . |
| 18 | اتفاقية السعودية | 1981/7/15 | 1990/4/12 | العدد 44 في 1990/1/14 | يخضع الممول للضريبة على إيرادات المرتبات وما في حكمها في دولة الموطن فقط إذا كانت فترة إقامته بدولة مصدر الدخل لمدة أو لمدد لا تتجاوز في مجموعها 183 يوما في السنة الميلادية المعنية مع مراعاة باقي الشروط الأخرى والواردة في الاتفاقية . |
| 19 | اتفاقية موريتانيا | 1981/7/17 | 1993/1/18 | العدد 45 في 1993/11/11 | يخضع الممول للضريبة على إيرادات المرتبات وما في حكمها في دولة الموطن فقط إذا كانت فترة إقامته بدولة مصدر الدخل لمدة أو لمدد لا تتجاوز في مجموعها 183 يوما في السنة الميلادية المعنية . |
| 20 | اتفاقية تونس | 1981/7/18 | 1992/1/2 | العدد 7 في 1991/2/14 | يخضع الممول للضريبة على إيرادات المرتبات وما في حكمها في دولة الموطن فقط إذا كانت فترة إقامته بدولة مصدر الدخل لمدة أو لمدد لا تتجاوز في مجموعها 183 يوما في السنة الميلادية المعنية مع مراعاة باقي الشروط الأخرى والواردة في الاتفاقية . |

| | | | | | |
|---|---|---|---|---|---|
| 21 | اتفاقية ليبيا | 1981/7/19 | 1991/1/11 | العدد 33 في 1991/8/1 | يخضع الممول للضريبة على إيرادات المرتبات وما في حكمها في دولة الموطن فقط إذا كانت فترة إقامته بدولة مصدر الدخل لمدة أو لمدد لا تتجاوز في مجموعها 183 يوما في السنة الميلادية المعنية مع مراعاة باقي الشروط الأخرى والواردة في الاتفاقية . |
| 22 | اتفاقية سوريا | 1981/1/11 | 1991/4/12 | العدد 2 في 1993/4/17 | يخضع الممول للضريبة على إيرادات المرتبات وما في حكمها في دولة الموطن فقط إذا كانت فترة إقامته بدولة مصدر الدخل لمدة أو لمدد لا تتجاوز في مجموعها 183 يوما في السنة المالية المعنية مع مراعاة باقي الشروط الأخرى والواردة في الاتفاقية |
| 23 | اتفاقية المجر | 1981/7/21 | 1994/5/20 | العدد 30 في 1994/7/28 | يخضع الممول للضريبة على إيرادات المرتبات وما في حكمها في دولة الموطن فقط إذا كانت فترة إقامته بدولة مصدر الدخل لمدة أو لمدد لا تتجاوز في مجموعها 183 يوما في السنة الضريبية المعنية مع مراعاة باقي الشروط الأخرى والواردة في الاتفاقية . |
| 24 | اتفاقية كوريا الجنوبية | 1981/7/22 | 1994/1/6 | العدد 8 تابع في 1994/2/24 | يخضع الممول للضريبة على إيرادات المرتبات وما في حكمها في دولة الموطن فقط إذا كانت فترة إقامته بدولة مصدر الدخل لمدة أو لمدد لا تتجاوز في مجموعها 183 يوما في السنة المالية المعنية مع مراعاة باقي الشروط الأخرى والواردة في الاتفاقية |
| 25 | اتفاقية قبرص | 1981/7/23 | 1995/3/14 | العدد 20 في 1995/5/18 | يخضع الممول للضريبة على إيرادات المرتبات وما في حكمها في دولة الموطن فقط إذا كانت فترة إقامته بدولة مصدر الدخل لمدة أو لمدد لا تتجاوز في مجموعها 183 يوما خلال فترة اثنى عشر شهرا مع مراعاة باقي الشروط الأخرى الواردة في الاتفاقية |
| 26 | اتفاقية دولة الامارات العربية | 1981/7/24 | 1995/7/16 | العدد 42 في 1995/10/19 | يخضع الممول للضريبة على إيرادات المرتبات وما في حكمها في دولة الموطن فقط إذا كانت فترة إقامته بدولة مصدر الدخل لمدة أو لمدد لا تتجاوز في مجموعها 183 يوما خلال السنة الميلادية المعنية مع مراعاة باقي الشروط الأخرى الواردة في الاتفاقية |
| 27 | اتفاقية تشيك | 1981/7/25 | 1995/10/4 | العدد 7 في 1996/2/15 | يخضع الممول للضريبة على إيرادات المرتبات وما في حكمها في دولة الموطن فقط إذا كانت فترة إقامته بدولة مصدر الدخل لمدة أو لمدد لا تتجاوز في مجموعها 183 يوما خلال مدة 12 شهرا مع مراعاة باقي الشروط الأخرى والواردة في الاتفاقية . |
| 28 | اتفاقية بلجيكا | 1981/7/26 | 1997/3/3 | العدد 15 في 1997/4/10 | يخضع الممول للضريبة على إيرادات المرتبات وما في حكمها في دولة الموطن فقط إذا كانت فترة إقامته بدولة مصدر الدخل لمدة أو لمدد لا تتجاوز في مجموعها 183 يوما خلال السنة التقويمية مع مراعاة باقي الشروط الأخرى والواردة في الاتفاقية . |
| 29 | اتفاقية الأردن | 1997/7/27 | 1997/10/23 | العدد 48 في 1997/11/27 | يخضع الممول للضريبة على إيرادات المرتبات وما في حكمها في دولة الموطن فقط إذا كانت فترة إقامته بدولة مصدر الدخل لمدة أو لمدد لا تتجاوز في مجموعها 183 يوما خلال فترة اثنى عشر شهرا مع مراعاة باقي الشروط الأخرى والواردة في الاتفاقية . |
| 30 | اتفاقية تركيا | 1981/7/28 | 1996/12/21 | العدد 18 في 1998/4/30 | يخضع الممول للضريبة على إيرادات المرتبات وما في حكمها في دولة الموطن فقط إذا كانت فترة إقامته بدولة مصدر الدخل لمدة أو لمدد لا تتجاوز في مجموعها 183 يوما في السنة المالية المعنية مع مراعاة الشروط الأخرى الواردة في الاتفاقية. |
| 31 | اتفاقية لبنان | 1981/7/29 | 1998/3/22 | العدد 27 في 1998/7/2 | يخضع الممول للضريبة على إيرادات المرتبات وما في حكمها في دولة الموطن فقط إذا كانت فترة إقامته بدولة مصدر الدخل لمدة أو لمدد لا تتجاوز في مجموعها 183 يوما خلال اثنى عشر شهرا تبدأ أو تنتهي في السنة المالية المعنية مع مراعاة باقي الشروط الأخرى الواردة في الاتفاقية . |

| | | | | | |
|---|---|---|---|---|---|
| 32 | اتفاقية باكستان | 1981/7/30 | 1998/9/1 | العدد 50 في 1998/12/10 | يخضع الممول للضريبة [illegible] المرتبات وما في حكمها في دولة الموطن فقط إذا كانت فترة إقامته بدولة مصدر الدخل لمدة أو لمدد لا تتجاوز في مجموعها 183 يوماً خلال السنة الضريبية المعنية مع مراعاة باقي الشروط الأخرى الواردة في الاتفاقية . |
| 33 | اتفاقية البحرين | 1981/7/31 | 1999/2/13 | العدد 1 في 2000/1/6 | يخضع الممول للضريبة على إيرادات المرتبات وما في حكمها في دولة الموطن فقط إذا كانت فترة إقامته بدولة مصدر الدخل لمدة أو لمدد لا تتجاوز في مجموعها 183 يوماً خلال السنة الضريبية . |
| 34 | اتفاقية جنوب افريقيا | 1981/8/1 | 1998/12/16 | العدد 7 في 1999/2/18 | يخضع الممول للضريبة على إيرادات المرتبات وما في حكمها في دولة الموطن فقط إذا كانت فترة إقامته بدولة مصدر الدخل لمدة أو لمدد لا تتجاوز في مجموعها 183 يوماً خلال اثنى عشر شهراً تبدأ أو تنتهي في السنة المالية المعنية مع مراعاة باقي الشروط الأخرى الواردة في الاتفاقية . |
| 35 | اتفاقية بيلاروس | 1981/8/2 | 1999/5/27 | العدد 24 في 1999/6/17 | يخضع الممول للضريبة على إيرادات المرتبات وما في حكمها في دولة الموطن فقط إذا كانت فترة إقامته بدولة مصدر الدخل لمدة أو لمدد لا تتجاوز في مجموعها 183 يوماً خلال السنة الميلادية مع مراعاة باقي الشروط الأخرى والواردة في الاتفاقية . |
| 36 | اتفاقية فلسطين | 1988/8/3 | 1999/12/28 | العدد 5 في 2000/2/3 | يخضع الممول للضريبة على إيرادات المرتبات وما في حكمها في دولة الموطن فقط إذا كانت فترة إقامته بدولة مصدر الدخل لمدة أو لمدد لا تتجاوز في مجموعها 183 يوماً خلال فترة اثنى عشر شهراً مع مراعاة باقي الشروط الأخرى الواردة في الاتفاقية . |
| 37 | اتفاقية الصين | 1981/8/4 | 1999/3/24 | العدد 5 في 2000/2/1 | يخضع الممول للضريبة على إيرادات المرتبات وما في حكمها في دولة الموطن فقط إذا كانت فترة إقامته بدولة مصدر الدخل لمدة أو لمدد لا تتجاوز في مجموعها 183 يوماً خلال السنة الضريبية المعنية مع مراعاة باقي الشروط الأخرى الواردة في الاتفاقية . |
| 38 | اتفاقية هولندا | 1981/8/5 | 2000/5/20 | العدد 41 في 2000/10/12 | يخضع الممول للضريبة على إيرادات المرتبات وما في حكمها في دولة الموطن فقط إذا كانت فترة إقامته بدولة مصدر الدخل لمدة أو لمدد لا تتجاوز في مجموعها 183 يوماً أي في 12 شهراً تبدأ أو تنتهي في السنة المالية المعنية مع مراعاة باقي الشروط الأخرى والواردة في الاتفاقية . |
| 39 | اتفاقية اليمن | 1981/8/6 | 2000/8/2 | العدد 42 في 2000/10/19 | يخضع الممول للضريبة على إيرادات المرتبات وما في حكمها في دولة الموطن فقط إذا كانت فترة إقامته بدولة مصدر الدخل لمدة أو لمدد لا تتجاوز في مجموعها 183 يوماً خلال فترة اثنى عشر شهراً مع مراعاة باقي الشروط الأخرى والواردة في الاتفاقية . |
| 40 | اتفاقية مالطا | 1981/8/7 | 2001/4/7 | العدد 30 في 2001/7/26 | يخضع الممول للضريبة على إيرادات المرتبات وما في حكمها في دولة الموطن فقط إذا كانت فترة إقامته بدولة مصدر الدخل فقط . |
| 41 | اتفاقية بولندا | 1981/8/8 | 2001/7/16 | العدد 39 في 2001/9/27 | يخضع الممول للضريبة على إيرادات المرتبات وما في حكمها في دولة الموطن فقط إذا كانت فترة إقامته بدولة مصدر الدخل لمدة أو لمدد لا تتجاوز في مجموعها 183 يوماً خلال مدة اثنى عشر شهراً مع مراعاة الشروط الأخرى الواردة في الاتفاقية. |
| 42 | اتفاقية اندونيسيا | 1981/8/9 | 2002/2/26 | العدد 14 في 2002/4/4 | يخضع الممول للضريبة على إيرادات المرتبات وما في حكمها في دولة الموطن فقط إذا كانت فترة إقامته بدولة مصدر الدخل لمدة أو لمدد لا تتجاوز في مجموعها 90يوماً في مدة اثنى عشر شهراً . |

| 4 | اتفاقية أوكرانيا | 1981/8/10 | 2002/2/27 | العدد 18 في 2002/5/2 | يخضع الممول للضريبة على إيرادات المرتبات وما في حكمها في دولة الموطن فقط إذا كانت فترة إقامته بدولة مصدر الدخل لمدة أو لمدد لا تتجاوز في مجموعها 183 يوما خلال مدة اثنى عشر شهراً مع مراعاة باقي الشروط الأخرى والواردة في الاتفاقية . |
|---|---|---|---|---|---|
| 4 | اتفاقية دولة ماليزيا | 1981/8/11 | 2002/7/9 | العدد 45 في 2003/11/6 | يخضع الممول للضريبة على إيرادات المرتبات وما في حكمها في دولة الموطن فقط إذا كانت فترة إقامته بدولة مصدر الدخل لمدة أو لمدد لا تتجاوز في مجموعها 183 يوما خلال السنة المالية . |
| 45 | اتفاقية الجزائر | 1981/8/12 | 2003/5/17 | العدد 24 في 2003/6/12 | يخضع الممول للضريبة على إيرادات المرتبات وما في حكمها في دولة الموطن فقط إذا كانت فترة إقامته بدولة مصدر الدخل لمدة أو لمدد لا تتجاوز في مجموعها 183 يوما خلال السنة الميلادية . |
| 46 | اتفاقية بلغاريا | 1981/8/13 | 2004/5/9 | العدد 25 في 2004/176 | يخضع الممول للضريبة على إيرادات المرتبات وما في حكمها في دولة الموطن فقط إذا كانت فترة إقامته بدولة مصدر الدخل لمدة أو لمدد لا تتجاوز في مجموعها 120 يوما خلال فترة اثنى عشر شهراً مع مراعاة باقي الشروط الأخرى الواردة في الاتفاقية . |
| 47 | روسيا الاتحادية | 1981/8/14 | 2000/12/6 | العدد 27 في 2003/7/3 | يخضع الممول للضريبة على إيرادات المرتبات وما في حكمها في دولة الموطن فقط إذا كانت فترة إقامته بدولة مصدر الدخل لمدة أو لمدد لا تتجاوز في مجموعها 183 يوما خلال السنة المالية المعنية . |
| 48 | سنغافورة | 1981/8/15 | 2004/1/27 | العدد 10 في 2004/3/4 | يخضع الممول للضريبة على إيرادات المرتبات وما في حكمها في دولة الموطن فقط إذا كانت فترة إقامته بدولة مصدر الدخل لمدة أو لمدد لا تتجاوز في مجموعها 183 يوما خلال السنة المالية المعنية . |

6- وفى جميع الأحوال إذا كان صاحب العمل او الملتزم يدفع الإيراد الخاضع للضريبة غير مقيم فى مصر او لم يكن له فيها مركز او منشاة يكون الالتزام بتوريد الضريبة على عاتق مستحق الإيراد الخاضع للضريبة من المصريين أو الأجانب المقيمين وغير المقيمين .

7- وعليه أن يقدم خلال شهر يناير من كل عام أو قبل انقطاع إقامته بيان كل النموذج المعد لذلك أو على أية ورقة شاملة للبيانات الواردة به موضحا فيه اجمالى الإيرادات التي حصل عليها خلال السنة او الفترة السابقة ويقدم هذا الإقرار مع الضريبة المستحقة إلى المأمورية التي يقع في دائرتها محل الإقامة أو المركز الرئيسي للمقيم ومأمورية ضرائب شركات المساهمة بالقاهرة والإسكندرية لغير المقيم.

**ثانيا : الأحكام الخاصة :**

وردت الأحكام الخاصة بالضريبة علي المرتبات وما في حكمها ، في المواد 7 إلي 16 من القانون ، وفي المادتين 110 ، 118 منه وذلك علي النحو التالي :

**1- الإيرادات الخاضعة للضريبة :**

- كل ما يستحق للممول نتيجة عمله لدي الغير بعقد أو بدون عقد بصفة دورية أو غير دورية ، وأيا كانت مسميات أو صور أو في الخارج ودفع مقابلها من مصدر في مصر ، بما في ذلك الأجور والمكافآت والحوافز والعمولات والمنح والأجور الإضافية والبدلات والحصص والأنصبة في الأرباح والمزايا النقدية والعينية بأنواعها .

ويقصد بالحصص والأنصبة في الأرباح ما يتقاضاه العامل من مبالغ مقابل خدمات يؤديها للشركة أو المنشأة التي تربطه بها علاقة عمل وتبعية .

- تفرض الضريبة علي المبالغ المستحقة للممول من مصدر أجنبي (حكومة أجنبية أو قطاع خاص أو فرد أجنبي) بشرط أن تكون هذه المبالغ قد استحقت للممول عن أعمال أوديت في مصر وذلك كما هو الحال بالنسبة للعاملين بمكاتب التمثيل ومكاتب المنظمات الدولية المسجلة في مصر .

- هذا ولم يقرر القانون أحكاما خاصة لعمال اليومية ومن ثم أصبح ما يحصل عليه هؤلاء العمال يخضع لأحكام الضريبة علي المرتبات شأنهم شأن باقي العاملين .

2- **تحديد الإيرادات الخاضعة للضريبة :**

- تحدد الإيرادات الداخلة في وعاء الضريبة عن كل جزء من السنة تم الحصول فيه علي أي إيراد من الإيرادات الخاضعة للضريبة بنسبة مدته إلي سنة وعلي أساس الإيراد الشهري بعد تحويله إلي ايراد سنوي .

- وفي حالة حدوث تغيير في الإيراد الخاضع للضريبة خلال السنة بالزيادة أو بالنقص عما كان يحصل عليه العامل في أول السنة ، فقد قرر القانون أن يتم حساب الإيراد الخاضع للضريبة علي أساس الإيراد الجديد أو القديم أيهما أقل بعد تحويل الإيراد الشهري إلي إيراد سنوي ويجوز لصاحب العمل حساب الإيراد الخاضع للضريبة علي أساس الإيراد الجديد علي أن يتم احتفاظ صاحب العمل بالضريبة المستحقة علي الفارق بين الإيراد الجديد والقديم لحساب العامل ويوضح ذلك المثال التالي :

| | |
|---|---|
| المرتب في 2005/1/1 | 900 جنيه |
| المرتب في 2005/7/1 | 950 جنيه |

يظل حساب الضريبة علي المرتب علي أساس 900 جنيه شهريا طوال سنة 2005 ، علي أن يتم في نهاية السنة إجراء تسوية تأخذ في حسابها الزيادة التي تمت علي المرتب اعتبارا من 2005/7/1 م .

3- **الإيرادات غير الخاضعة للضريبة :**

1- المعاشات .

2- مكافآت ترك الخدمة .

3- مقابل الأجازات .

**4- الإعفاءات والاستقطاعات :**

1- الإعفـــاءات المقـــررة بقـــوانين خاصــــة (العـــلاوات الخاصــــة المضافة أو غير المضافة والعلاوات الاجتماعيـــة والإضـــافية ، والبـــدلات المعفاة بقوانين خاصة....) .

2- الإعفاء الشخصي السنوي وقدره 4000 جنيه سنويا .

3- اشتراكات العاملين فـــي صــــناديق التـــأمين الخاصــــة التـــي تنـــشأ طبقا لأحكام قانون صناديق التأمين الخاصــــة الـــصادر بالقـــانون رقـــم 54 لسنة 1975 .

4- أقساط التأمين علـــي الحيـــاة والتـــأمين الـــصحي علـــي الممـــول لمصلحته أو مـــصلحة الـــزوج أو أولاده القـــصر ، وأيـــة أقـــساط تـــأمين لاستحقاق معاش .

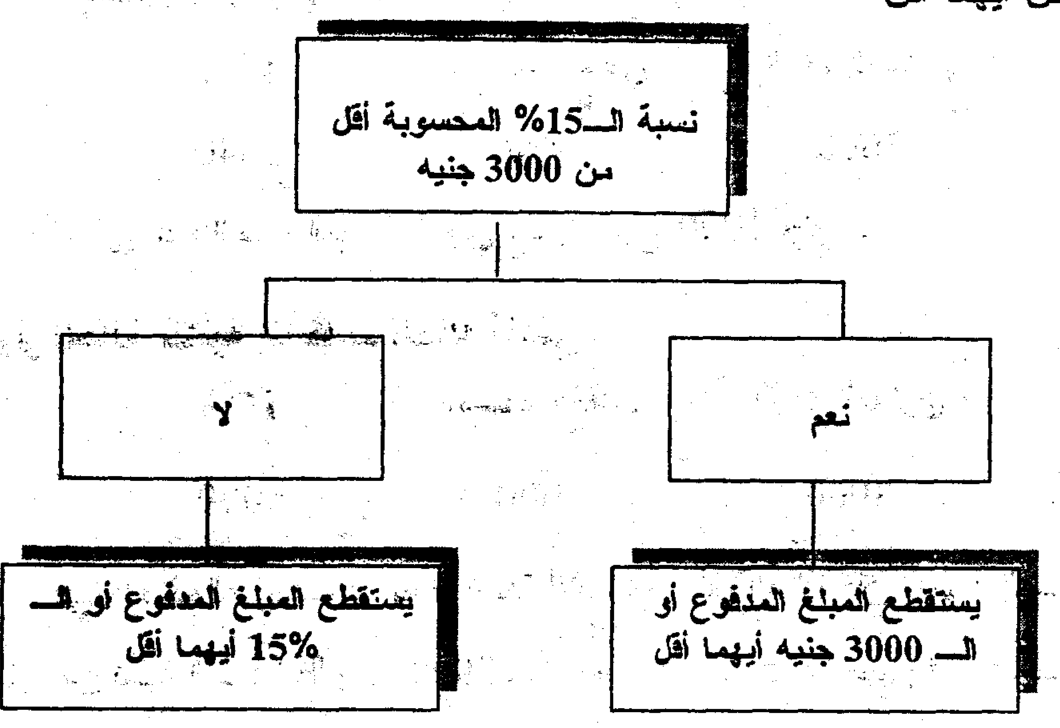
**5- حصة الموظف أو العامل في التأمين الاجتماعي .**

ويشترط بالنسبة للبندين (3) ، (4) ألا تزيد جملة مـــا يعفـــي للممـــول ممـــا يكون قد دفعه علي 15% من صافي الإيراد أو ثلاثة آلاف جنيـــه أيهمـــا أكبـــر، ولا يجوز تكرار إعفـــاءات ذات الاشـــتراكات والأقـــساط مـــن أي دخـــل آخـــر منصوص عليه في المادة (6) من القانون وذلك علي النحو التالي :

يحسب نسبة الـــ 15% من الدخل كما يلي :

إذا قلت نسبة الـــ15% عـــن 3000 جنيـــه يكـــون الحـــد الأقـــصى لمـــا يستقطع من الإيراد الخاضع للضريبة 300 جنيـــه ويـــستقطع المبلـــغ المـــدفوع أو 3000 جنيه أيهما اقل .

إذا زادت نسبة الـ15% عن 3000 جنيه يكون الحد الأقصى لما يستقطع من الإيراد الخاضع للضريبة المبالغ المدفوعة أو الـ15% من الدخل أيهما اقل




**مثال إفتراضي**

| | جنيه | جنيه |
|---|---|---|
| إجمالي الإيراد السنوي | 24000 | |
| يخصم منه: | | |
| العلاوات الخاصة المضافة أو غير المضافة وغيرها من البدلات الأخرى المعفاة بقوانين خاصة | | 8000 |
| الإعفاء الشخصي | | 4000 |
| اشتراكات التامين الاجتماعي علي الأجور الأساسية و المتغيرة | | 2400 |
| إجمالي الاستقطاعات | 14400 | |
| صافي الإيراد | 9600 | |
| المبالغ المحسوبة علي 15% | 1440 | |

فإذا كان المسدد الفعلي أقل من 1440 جنيه ومن ثلاثة آلاف جنيه يخصم له مقابل البندين (3) ،(4) المسدد الفعلي فقط كالتالي :

| 15% | المسدد الفعلي | الرقم المقارن |
|---|---|---|
| 1440 | 1000 | 3000 |

يخصم في هذه الحالة المسدد الفعلي وقدره مبلغ 1000 جنيه .

**وفي الحالة الثانية إذا كانت الحالة كالآتي :**

| 15% | المسدد الفعلي | الرقم المقارن |
|---|---|---|
| 5000 | 7000 | 3000 |

في هذه الحالة يخصم له مبلغ خمسة آلاف جنيه أي أنه إذا كان المسدد الفعلي أكبر من نسبة الـــ 15% ومن 3000 جنيه يعتمد له الـــ 15% فقط والتي قيمتها 5000 جنيه .

**6- المزايا العينية الجماعية التالية :**

أ- الوجبة الغذائية التي تصرف للعاملين .

ب- النقل الجماعي للعاملين أو ما يقابله من تكلفة .

ج- الرعاية الصحية .

د- الأدوات والملابس اللازمة لأداء العمل .

هـــ - المسكن الذي يتيحه صاحب العمل للعاملين بمناسبة أدائهم للعمل .

ولا يشترط أن تكون المزايا العينية لجميع العاملين بل يمكن أن تكون لفئة منهم دون باقي العاملين وحسب طبيعة التي تقتضي صرف هذه الميزة، مع مراعاة أن التكاليف الفعلية التي يتطلبها بالضرورة أداء العامل لوظيفته لا تدخل ضمن الإيرادات الخاضعة للضريبة .

7- **حصة العاملين من الأرباح التي تقرر توزيعها طبقا للقانون.**

8- **مبلغ 5000 جنيه الشريحة المعفاة للممول المقيم.**

هذا وقد أعفي القانون ما يحصل عليه أعضاء السلكين الدبلوماسي والقنصلي والمنظمات الدولية وغيرهم من الممثلين الدبلوماسيين الجانب وذلك في نطاق عملهم الرسمي وبشرط المعاملة بالمثل وفي حدود تلك المعاملة .

**5- سعر الضريبة :**

تحدد سعر الضريبة وفقا للشرائح التالية :

الشريحة الأولي : أكثر من 5000 جنيه حتي 20000 جنيه 10% .

الشريحة الثانية : أكثر من 20000 حتي 40000 جنيه 15%.

الشريحة الثالثة : أكثر من 40000 20%.

كما تحدد سعر الضريبة بواقع 10%علي إجمالي كل مبلغ ودون إجراء أي خصم أخر يحصل عليه كل من :

أ- الممول غير المقيم .

ب-الممول المقيم الذي يحصل علي مبالغ من غير جهة عمله الأصلية .

**6- المعاملة الضريبية لما يتقاضاه أعضاء مجلس الإدارة :**

فرق القانون بين ما يحصل عليه رؤساء وأعضاء مجلس الإدارة العاديون وما يحصل عليه رؤساء وأعضاء مجلس الإدارة مقابل العمل الإداري في شركات القطاع العام وقطاع الأعمال العام من غير المساهمين وكذلك رؤساء وأعضاء مجلس الإدارة في شركات الأموال وفقا لما يلي :

- ما يحصل عليه رؤساء وأعضاء مجلس الإدارة في شركات القطاع العام وقطاع الأعمال العام من غير المساهمين من مرتبات ومكافآت يخضع للضريبة

علي المرتبات وما في حكمها أما بالنسبة للأعضاء من المساهمين أو من يمثلـــونهم فإن ما يحصلون عليه من بدلات أو مكافآت العضوية لا يعد من التكـــاليف واجبـــة الخصم ومن ثم لا تخضع للضريبة علي المرتبات وما في حكمها .

- ما يحصل عليه رؤساء وأعضاء مجلس الإدارة والمديرون فـــي شـــركات الأموال من مرتبات ومكافآت مقابل عملهم الإداري يخضع للضريبة علي المرتبات وما في حكمها أيا كانت قيمة المبالغ التي يحصلون عليها وأيا كان عددهم .

**7- الالتزام بخصم الضريبة وتوريدها ومقابل التأخير :**

**أ- التزام أصحاب الأعمال :**

- يلتزم أصحاب الأعمال بما في ذلك المشروعات المقامة بنظـــام المنـــاطق الحرة أن يحجزوا مما يكون عليهم دفعة مبلغ تحت حساب الـــضريبة وتوريـــدها خلال 15 يوم من الشهر التالي :

- يلتزم أصحاب الأعمال بسداد فروق الضريبة الناشئة عن الفحص دون إخلال بحقهم في الرجوع علي الممول بما هو مدين به .

- يلتزم صاحب العمل أو المسئول عن حجز الضريبة وتوريـــدها طبقـــا للمادة (14) من هذا القانون بالآتي :

1- تقديم إقرار ربع سنوي في 1/1 ، 4/1 ، 7/1 ، 10/1 .

2- إعطاء الممول بناء علي طلبه كشف يبين فيه أســـمه ومبلـــغ ونـــوع الدخل وقيمة الضريبة المحجوزة .

**ب- مقابل التأخير :**

في حالة التأخير عن السداد يستحق مقابل التأخير من اليوم التالي لنهايـــة المهلة المحددة للتوريد يحسب علي أساس سعر الائتمان والخصم المعلن مـــن البنك المركزي مضاف إليه 2%.

**8- الإقرار بالضريبة :**

يعفي أصحاب المرتبات وما في حكمها من تقديم الإقرار الضريبي السنوي في الحالات الآتية :

1- إذا أقتصر دخله علي المرتبات وما في حكمها .

1- إذا اقتصر دخله علي المرتبات وما في حكمها وإيرادات الثروة العقارية ولم يتجاوز صافي دخله منها يتجاوز 5000 جنيه .

**9- إجراءات الاعتراض :**

قرر القانون الجديد للجهة التي تقوم بصرف المرتبات وحجز وتوريد الضريبة الحق في الاعتراض علي ما تخطرها به مصلحة الضرائب من فروق الضريبة الناتجة عن الفحص ، وذلك أمام المأمورية المختصة ، خلال ثلاثين يوما من تاريخ استلام الإخطار ، فإذا لم يتم الاتفاق بين المأمورية وهذه الجهة أحيل الخلاف إلي لجنة الطعن طبقا للإجراءات المقررة في هذا الشأن .

وإذا لم يكن للعامل جهة يتيسر أن يتقدم لها بالاعتراض كان له أن يتقدم بالاعتراض إلي مأمورية الضرائب المختصة أو لجنة الطعن بحسب الأحوال .

**10- العقوبات :**

يعاقب بغرامة لا تقل عن ألفي جنيه ولا تجاوز عشرة آلاف جنيه كل من ارتكب أيا من الأفعال الأتية :

1- الامتناع عن تقديم الاقرار الضريبي وذلك في الحالات التي يلتزم فيها الموظف بتقديم إقرار ضريبي .

2-الامتناع عن تطبيق نظام استقطاع وخصم وتحصيل وتوريد الضريبة في المواعيد القانونية .

ويكون التصالح مقابل أداء تعويض مقداره ألفا جنيه بالإضافة المبالغ المستحقة .

ويكون نموذج حساب الضريبة علي المرتبات وما في حكمها طبقا لملحق رقم (2) للكتاب الدوري - رقم (1) لسنة 2005 الصادر من مصلحة الضرائب العامة، كما يلي :

| بيان | جزئي | كلي |
|---|---|---|
| | جنيه | جنيه |
| **إجمالي ما حصل عليه الممول من إيرادات (مرتبات وما في حكمها ، بدلات ، ومكافآت)** | ×× | |
| **مميزات نقدية ، مميزات عينية " مادة (9) من القانون " .** | ×× | |
| **الإجمالي** | | ××× |
| **يخصم منه :** | | |
| * **إيرادات معفاه من الخضوع للضريبة بقوانين منحها مثل :** | | |
| - **العلاوات الإجتماعية والإضافية .** | ×× | |
| - **العلاوات الخاصة المضافة للأجر الأساسي[1] .** | ×× | |
| - **العلاوات الغير مضافة للأجر الأساسي .** | ×× | |
| - **المبالغ التي حصل عليها الموظف مقابل تكاليف فعلية يتطلبها بالضرورة أداء العمل** | ×× | |
| **مبالغ معفاه من الضريبة طبقا لحكم المادة (13) من القانون :** | | |
| - إعفاء شخصيا للممول (بنسبة المدة) . | 4000 | |
| - اشتراكات التأمين الإجتماعي بند (2) مادة (13) من القانون . | ×× | |
| **الإجمالي** | | ××× |
| **صافي الإيراد المؤقت الذي يحسب عليه :** | | ××× |
| **1- اشتراكات العاملين في صناديق التأمين الخاص التي تنشأ طبقا لأحكام القانون رقم (54) لسنة 1975 بند(3) مادة (13) .** | ×× | |
| **2- أقساط التأمين علي الحياه علي الممول لمصلحته ومصلحة زوجته وأولاده القصر ، بند (4) مادة (13) .** | ×× | |
| **3- أقساط التأمين الصحي ، بند (4) مادة (13) .** | ×× | |
| **الإجمالي : ويشترط ألا تزيد جملة ما يعفي للممول من البند (3 ،4) عن 15% من صافي الإيراد أو 3000 جنيه أيهما أكبر أو المسدد الفعلي إذا كان أقل من أيهما .** | | ××× |
| **إجمالي الإيراد الخاضع للضريبة** | | ××× |
| * **يستبعد منه ما يلي :** | | |
| - **الدمغه النسبية بالنسبة للمبالغ التي تصرفها الجهات الحكومية والقطاع العام .** | ×× | ××× |

---

[1] يستلزم الأخذ بالعلاوة الخاصة اصدار قرار من مجلس الإدارة معتمد تحديد نسبة العلاوة وطريقة صرفها للعاملين ويعلن به المأمورية المختصة باخطار مسجل بعلم الوصول .

سبق للمؤلف أنتقاد أسعار الضريبة المذكورة في نموذج حساب الضريبة لمخالفتها لما جاء بنص القانون المادة (8) ، وذلك لتجاهل ما جاء بالنموذج الشريحة الأولي المعفاه (5000 جنيه) الأمر الذي أثر بالفعل على حساب ضريبة المرتبات ومافي حكمها لمزيد من التفاصيل يراجع 3/1/2 تطبيقات محاسبية على سعر الضريبة .

| | | |
|---|---|---|
| **صافي الايراد** | | ××× |
| يستبعد منه :<br>الشريحة المعفاه طبقا للمادة (7) من القانون (بنسبة المدة) | | 5000 |
| **الوعاء الخاضع للضريبة**<br>تحسب الضريبة طبقا للمادة (8) من القانون<br>وطبقاً لسعر الضريبة التالي :-<br>1- 10% على 15000 جنيه الأولي<br>2- 15 % على 20000 جنيه التاليه<br>3- 20% على مازاد عن 35000 جنيه | | ××× |

## 7/2/2 تطبيقات محاسبية عن الضريبة على المرتبات وما في حكمها

**أولاً : أمثلة عملية**

**A – حساب الضريبة على المرتبات التي يحصل عليها العاملون بالحكومة وقطاع الأعمال العام .**

موظف يعمل بالحكومة تقاضى خلال شهر يونيو 2006 المبالغ الأتية :

700 جنيه مرتب أساسي (يتضمن علاوات خاصة تم ضمها قدرها 100 جنيه) – 400 جنيه بدل طبيعة عمل – 500 جنيه بدل تمثيل – 20 جنيه علاوة اجتماعية واضافية – 100 جنيه بدل انتقال – 100 علاوات خاصة لم يتم ضمها للمرتب الأساسي .

فإذا علمت أنه يسدد قسط تأمين على حياته لصالح زوجته بواقع 300 جنيه شهريا .

**المطلوب :**

حساب الضريبة المستحقة عن شهر سبتمبر .

**الاجابة**

**ملاحظات متممة للحل**

**1- حساب التأمينات الاجتماعية**

**الأجور الأساسية**

يتم حساب الاشتراكات الشهرية التي يتحملها الموظف عن الأجر الأساسي بواقع 14% (15% معاش + 3% مكافأة نهاية الخدمة + 1% تأمين صحى )، واعتباراً من 2005/7/1 يكون الحد الأقصى لأجر الاشتراك الأساسي الخاضع للتأمينات مبلغ 700 جنيه (أي 8400 جنيه سنويا)

**الأجور المتغيرة**

وتتمثل في كل ما يحصل عليه الموظف بخلاف الأجر الأساسي (فيما عـدا مـا يعتبر رد لمصروف أو محاسبة لأعباء اقتضتها ظروف الوظيفة كبدل السكن وبـدل الملبس وبدل السيارة وبدل الانتقال وبدل حضور الجلسات) وتتمثـل الاشـتراكات الشهرية التي يتحملها الموظف عن الأجر المتغير 11% من قيمتها (15% معاش + 1% تأمين صحي) ، واعتباراً من 1992/7/1 يكون الحد الأقصى لأجر الاشـتراك المتغير الخاضع للتأمينات مبلغ 500 جنيه شهرياً (أي 6000 جنيه سنويا) .

وفي ضوء ذلك يمكن حساب التأمينات الاجتماعية في ذلك المثال على النحو التالي :

| | |
|---|---|
| تأمينات المرتب الأساسي | 14×700 = 98 |
| تأمينات أجور متغيرة | 11×500 = 55 |
| الإجمالي | 153 |

يلاحظ أن جملة الأجور المتغيرة تتمثل في 1020 جنيه (بدل طبيعة عمل 400 جنيه + 500 جنيه بدل تمثيل +20 جنيه علاوة اجتماعية + 100 جنيه علاوات خاصة ) .

والحد الأقصى للتأمينات على الأجور المتغيرة 500 جنيه .

**2- حساب ضريبة الدمغة النسبية**

يتم حساب ضريبة الدمغة النسبية على النحو التالي :

ويتم حساب الضريبة المستحقة على الوعاء الناتج بعد استبعاد شريحة أولى معفاه قدرها 50 جنيه ، ويتم حساب الضريبة على النحو التالي :

| | |
|---|---|
| أكبر من 50 جنيه – 250 جنيه | %6 |
| أكبر من 250 جنيه – 500 جنيه | %6.5 |
| أكبر من 500 جنيه – 1000 جنيه | %7 |
| أكبر من 1000 جنيه – 5000 جنيه | %7.5 |
| أكبر من 5000 جنيه – 10000 جنيه | %8 |
| أكبر من 10000 جنيه | 13% من الزيادة |

وتطبيقاعلى بيانات المثال يتم حساب ضريبة الدمغة النسبية على النحو التالي:

إجمالي ما حصل عليه الموظف

(100+100+20+500+400+700) 1820 جنيه

يخصم

| | | |
|---|---|---|
| – حصة الموظف في التأمينات | 153 | |
| – بدل التمثيل | 500 | |
| – علاوة اجتماعية واضافية | 20 | |
| – بدل انتقال | 100 | |
| – علاوة خاصة (مضمومة وغير مضمومة) | 120 | |
| | | 893 |
| وعاء الضريبة | | 927 |

وحيث أن المبلغ المنصرف للموظف قد بلغ 1820 جنيه ، فإنه يقع في الفئة أكبر من 1000 جنيه – 5000 جنيه ، وبالتالي تكون فئة ضريبة الدمغة النسبية 7.5% ، وبالتالي يتم حساب الضريبة على النحو التالي :

الـ 50 الأولى معفاه

الـ 877 التالية ×7.5% 66

927 الضريبة المستحقة 66 جنيه

**3- اشتراكات صناديق التأمين الخاصة وأقساط التأمين على الحياة**

اشترط المشرع لإعفاء تلك الاشتراكات والأقساط تطبيقا لنص المادة (13) من القانون والمادة (12) من اللائحة التنفيذية ما يلي :

1- ألا تزيد جملتها عن 15% من صافي الإيراد أو 3000 جنيه أيهما اكبر .

2- ألا يتكرر ذات الإعفاء من أي دخل آخر خاضع للضريبة على دخل الأشخاص الطبيعيين .

ولتحديد المبالغ الواجب خصمها لهذين البندين يراعي :

a- تحديد الرقم القابل للمقارنة مع المسدد بالفعل بنسبة 15% من صافي الإيراد أو 3000 أيهما أكبر :

| 15% من صافي الإيراد | المبلغ الثابت | الرقم القابل للمقارنة |
|---|---|---|
| 2500 جنيه | 3000 جنيه | 3000 جنيه |
| 3500 جنيه | 3000 جنيه | 3500 جنيه |

b- تحديد الرقم الواجب خصمه بالمسدد الفعلي أو الرقم القابل للمقارنة أيهما اقل :

| المسدد الفعلي | الرقم القابل للمقارنة | المبلغ الواجب خصمه |
|---|---|---|
| 2500 جنيه | 3000 جنيه | 2500 جنيه |
| 4000 جنيه | 3500 جنيه | 3500 جنيه |

وتجدر الإشارة فان صافي الإيراد الذي يتخذ كأساس لحساب نسبة 15% هو إجمالي الإيراد السنوي مخصوماً منه كافة المبالغ المعفاه وقبل خصم اشتراكات صناديق التأمين الخاصة وأقساط التأمين على الحياة والتأمين .

| | | |
|---|---|---|
| | 4800 | بدل طبيعة عمل = 12×400 = |
| | 6000 | بدل تمثيـــــل = 12×500 = |
| | 240 | علاوة اجتماعية واضافية = 12×20 = |
| | 1200 | بدل انتقـــــال = 12×100 = |
| | 1200 | علاوات خاصة غير مضمومة = 12×100 = |
| 13440 | | **إجمالي الإيراد السنوي** |
| 21840 | | **يخصم منه :** |
| | | **1- المبالغ المعفاه بقوانين خاصة :** |
| | 6000 | بدل التمثيل |
| | 240 | العلاوة الاجتماعية والاضافية |
| | 2400 | العلاوات الخاصـة المضمومة وغيـر المضمومة = 12 ×200 |
| | | **2- مبالغ مقابل تكاليف فعلية :** |
| | 1200 | بدل الانتقال |
| | 4000 | **3- الإعفاء الشخصي .** |
| | | **4- حصة الموظف في التأمينات الاجتماعية :** |
| | 1836 | = 12×153 |
| 15676 | | **صافي الإيراد قبل خصم أقساط التأمين على الحياة والدمغة النسبية** |
| 6164 | | **5- أقساط التأمين على الحياة :** |
| | | -15% من صافي الإيراد = 15%×6164 = 925 |
| | | - المبلغ الثابت =3000 |
| | | الرقم المقارن 3000 |
| | | - المسدد الفعلي = 12 × 200 =3600 |
| | 3000 | **6- ضريبة الدمغة النسبية :** |
| | 792 | 12×66 |
| 3792 | | **صافي الإيراد (الوعاء السنوي)** |
| 2372 | | |

حساب الضريبة المستحقة

نظراً لأن وعاء الضريبة لا يتجاوز مبلغ الإعفاء العام السنوي البـالغ 5000 ج ، فلا يستحق على هذا الممول ضريبة على المرتبات وما في حكمها .

## B- حساب الضريبة على المرتبات التي يحصل عليها العاملون بالقطاع الخاص

**مثال :**

موظف يعمل بشركة السلام للنقل البري أحد شركات القطاع الخاص وقد حصل خلال شهر يناير على ما يلي :

1000 جنيه مرتب أساسي (يتضمن علاوات خاصة تم ضمها قدرها 100 جنيه) – 500 جنيه بدل تمثيل – 500 جنيه بدل طبيعة عمل – 400 علاوات خاصة غير مضمومة للمرتب الأساسي – 20 جنيه علاوة اجتماعية واضافية .

**فإذا علمت ما يلي :**

أ – حصل خلال هذا الشهر على مكافأة جهد غير عادي قدرها 2000 جنيه .

ب – يسدد قسط تأمين على حياته لصالح زوجته وولديه بواقع 500 جنيه .

**المطلوب :**

( ) حساب الضريبة المستحقة عن هذا الشهر مع تحديد مقدار الضريبة المستحقة عن مكافأة الجهد غير العادية .

**الإجابة**

**ملاحظات متممة للحل**

**1– حساب التأمينات الاجتماعية**

1– تأمينات المرتب الأساسي 700 × 14% = 98

2– تأمينات الأجور المتغيرة

| | |
|---|---|
| بدل التمثيل | 500 |
| بدل طبيعة العمل | 500 |
| علاوات خاصة غير مضمومة | 400 |
| علاوة اجتماعية واضافية | 20 |
| | 1420 |
| | 153 جنيه |

# تحديد الوعاء السنوي للضريبة

| بيـــان | جزئي | كلي |
|---|---|---|
| 1- المرتب الأساسي =12×1000 = | | 12000 |
| 2- الأجور المتغيرة : | | |
| بدل تمثيـــــل = 12×500= | 6000 | |
| بدل طبيعة عمل =12×500 = | 6000 | |
| علاوات خاصة غير مضمونة =12×400 = | 4800 | |
| علاوة اجتماعية واضافية =12×20 = | 240 | |
| | | 17040 |
| **إجمالي الإيراد السنوي** | | 29040 |
| **يخصم منه :** | | |
| **1- المبالغ المعفاة بقوانين خاصة :** | | |
| العلاوات الخاصة المضمونة وغير المضمونة 12 × (400+100) | 6000 | |
| العلاوة الاجتماعية والاضافية | 240 | |
| **2- مبالغ مقابل تكاليف فعلية :** | — | |
| **3- الإعفاء الشخصي .** | 4000 | |
| **4- حصة الموظف في التأمينات الاجتماعية :** = 12×153 | 1836 | 12076 |
| **صافي الإيراد قبل خصم اشتراكات التأمين الخاصة وأقساط التأمين على الحياة.** | | 16964 |
| **5- أقساط التأمين على الحياة :** | 3000 | |
| -15% من صافي الإيراد = 16964×15% = 2545 | 6000 | |
| - المبلغ الثابت 3000= | | |
| الرقم المقارن | | |
| - المسدد الفعلي = 12 × 500 = | | 3000 |
| **صافي الإيراد (الوعاء السنوي)** | | 13964 |

1- حساب الضريبة المستحقة على المرتب الشهري

| بيـان | جنيه |
|---|---|
| تحسب الضريبة سنوياً كما يلي : | |
| الـ 5000 ج الأولى | معفاة |
| الـ 8964 التالية ×10% | 895 |
| 13964 الضريبة السنوية | 895 |

وتكون الضريبة الشهرية = 895 ÷ 12= 75 جنيه

2- حساب الضريبة المستحقة على مكافآة الجهود غير العادية

| بيـــان | جنيه |
|---|---|
| المكافآة التشجيعية | 2000 |
| (-) اشتراكات التأمين الاجتماعي | |
| 2000 × 11 = | 220 |
| وعاء الضريبة | 1780 |

وتكون الضريبة المستحقة على المكافآة التشجيعية :

178 = 10% × 1780

C- حساب الضريبة على المبالغ التي يحصل عليها المقيمون مـــن غيـــر جهات عملهم الأصلية

**مثال :**

انتدب موظف بالحكومة لأعمال الامتحانات بأحد الجامعات الحكومية مقابل مكافآة مقدار 500 جنيه .

**المطلوب :**

حساب الضريبة المستحقة على تلك المكافآة .

الإجابة

نظراً لأن الجهة المنتدب إليها الموظف مستقلة تماماً عن جهة عمله الأصلية لذلك تحسب الضريبة بواقع 10% بدون أي تخفيض أو خصم كما يلي :

الضريبة المستحقة = 500 ×10% = 50 جنيه .

مثال :

تعاقدت شركة السلام للنقل البري مع خبيرين من الأجانب للعمل في مصر على النحو الآتي :

1- الخبير الأول لمدة شهرين اعتباراً من أول يونيو 2006 مقابل مبلغ 50000 جنيه يتضمن ميزة عينية خاصة بسكن الخبير بمبلغ 9000 جنيه .

2- الخبير الثاني لمدة 10 شهور اعتباراً من أول يونيو 2006 مقابل مرتب شهري 25000 جنيه ، 5000 جنيه بدل طبيعة عمل ، على أن تتحمل الشركة تكاليف اقامته في مصر في حدود 5000 جنيه .

المطلوب :

حساب الضريبة المستحقة على المبالغ التي يحصل عليها هذين الخبيرين .

الإجابة

1- نظراً لأن مدة استخدام الخبير الأجنبي لا تتجاوز 183 يوماً في السنة ، فإنه يعتبر من غير المقيمين في مصر ، وبالتالي تحسب الضريبة المستحقة علي المبالغ التي حصل عليها بما في ذلك الميزة العينية المتعلقة بالسكن وذلك بسعر 10% وبدون اي تخفيض أو خصم ، اي أن :

الضريبة المستحقة على الخبير = 50000 جنيه × 10% = 5000 جنيه

2- نظراً لأن مدة استخدام الخبير الأجنبي قد تجاوزت 183 يوماً في السنة فإنه يعتبر من المقيمين في مصر ، وبالتالي تسري الضريبة على المبالغ التي يحصل عليها بنفس القواعد التس تسري علـــى العـــاملين المصريين ، مع مراعاة ما يلي :

أ – عدم سريان الضريبة على المزايا العينية المتعلقة بالسكن المخصص لهم تطبيقاً للبند (5) من المادة (13) من القانون رقم 91 لسنة 2005 .

ب- التمتع بإعفاء اشتراكات التأمين الاجتماعي وأقساط الادخار فـــي حالة تواجدها لسريان الإعفاء على كافة العاملين المقيمين سواء كـــانوا من المصريين أو الأجانب طبقاً لقانون التأمينات الاجتماعية رقـــم 79 لسنة 1975 بشرط أن ألا تقل مدة العقد مع الخبير الأجنبي عن سنـــة ( مع وجود اتفاقية خاصة بالمعاملة بالمثل مع دولة ) .

وعلى هذا الأساس تحسب الضريبة المستحقة على المبـــالغ التـــي حصل عليها الخبير الأجنبي المذكور على النحو التالي :

**أ – تحديد الوعاء الشهري للضريبة**

| بيـــان | جزئي | كلي |
|---|---|---|
| المرتب الشهري | 25000 | |
| بدل طبيعة عمل | 5000 | |
| **إجمالي الإيراد السنوي** | | 30000 |
| **يخصم منه :** | | |
| **1- المزايا العينية المتعلقة بالسكن .** | 5000 | |
| **2- الإعفاء الشخصي (4000÷4)** | 333 | 5333 |
| **الوعاء الشهري للضريبة** | | 24667 |

**ب- حساب الضريبة المستحقة**

| بيـــان | جنيه |
|---|---|
| تحسب الضريبة سنوياً كما يلي : | |
| الـ 5000 ج الأولى | معفاة |
| الـ 15000 ج التالية ×10% | 1500 |
| الـ 2467 ج الباقية ×15% | 370 |
| 24667 الضريبة السنوية | 1870 |

3- استقدمت إحدى الشركات خبيراً للعمل في مصر مقابل مرتب شهر يبلغ 2000 دولار على أن تتحمل جهة العمل مصروفات السكن الخاص به والتي بلغت 2500 جنيه مصري شهرياً والضرائب التي تستحق على الدخل طوال فترة عمله لديها .

**والمطلوب :**

تحديد وعاء الضريبة على الدخل الخاص بهذا الخبير وحساب الضرائب المستحقة عليه بفرض :

1- فترة عمله من 2006/1/1 إلى 2006/9/30

2- أن فترة عمله من 2006/1/1 إلى 2006/2/28

علماً بأن متوسط سعر الصرف للدولار خلال هذه المدة يعادل 5.75 جنيه .

**في حالة عمل هذا الخبير من 2006/1/1 إلى 2006/9/30م :**

نظراً لأن فترة عمل هذا الخبير تجاوزت 183 يوما في السنة ، ويفيد ذلك أنه ينطبق عليه معيار الإقامة في مصر ويعامل ضرائبيا معاملة الممول المقيم :

المرتب الشهـــري = 2000 دولار × 5.75 = 11500 جنيه

مصروفات السكن = 2500 جنيه

**إجمالـــــي = 14000 جنيه**

المرتب السنـــوي = 14000 × 12 = 168000 جنيه

يخصم :

الإعفاء الشخصي = 4000 جنيه

**الصافـــي = 164000 جنيه**

**حساب الضريبة المستحقة :**

نظراً لأن اتفاق جهة العمل مع الخبير الاجنبي يقضي بأن تتحمل جهة العمل الضريبة ، ولكون الضريبة على الدخل من الـضرائب المباشـــرة والتي لا يجيز القانون نقل عبئها إلى الغير ، معنى ذلك إن هـــذا الاتفـــاق ينطوى على ميزة نقدية متمثلة في تحمل جهة العمل مقدار الضريبة ، وإن ما حصل عليه هذا الخبير يمثل صافي الدخل بعد خصم الضريبة ومن ثم يتم حساب الضريبة على النحو التالي :

الإعفاء الشخصي 5000 ج

الشريحة الأولى = 15000×10%=1500ج والصافي = 13500ج

الشريحة الثانية = 20000×15%=3000ج والصافي = 17000ج

**مجموع صافي الدخل =35500ج**

المتبقي من صافي الدخل = 164000 − 35500 = 128500ج

وبالطبع فإن المتبقى من الدخل يمثل صافي الدخل بعد خصم الضريبة وفقاً لمعدلها الخاص بالشريحة الثالثة (20%) ، ويتم حـــساب الـــضريبة الخاصة بهذه الشريحة على النحو التالي :

الشريحـــة الثالثـــة = 128500× 80/100 × 20% = 32125ج

إجمالي الضريبة السنويـــة = 1500+2000+32125 = 36625ج

الضريبـــة الشهـــريـــــة = 36625 ÷ 12 = 3052 ج

وتوضيحاً لما تقدم وحيث أن الضريبة السنوية التي تستحق على هـــذا الخبير قد بلغت 63625ج والتي بدورها تمثل ميزة نقدية حصل عليها هذا الخبير معنى ذلك أن وعاء الضريبة الخاص به عبارة عن :

| | | |
|---|---|---|
| إجمالي المرتب السنوي | 168000ج | |
| المزايا الخاصة بالضريبة | 36625 ج | |
| **الإجمالـــــــي** | | **204625ج** |
| **يخصم :** | | |
| إعفاء شخصي | 4000ج | |
| شريحة معفاه | 5000ج | |
| **وعاء الضريبة** | | **195625ج** |

الضريبة المستحقة :

الشـــريحـــة الأولـــــــى = 15000×10% = 1500ج

الشـــريحـــة الثانيـــــة = 20000×15% = 3000ج

الشريحة الثالثة (الباقي) = 160625×20% = 32125ج

**الإجمالــــــي 36625 ج**

**في حالة عمل الخبير في الفترة من 2006/1/1 إلى 2006/2/28**

في هذه الحالة ولأن فترة عمل الخبير تقل عن 183 يوماً فـــي الســـنة معنى ذلك أنه سوف يعامل ضرائبياً على اساس كونه غير مقيم وسوف تسري الضريبة بسعر 10% على جميع المبالغ التي تدفع له وبغيـــر أي

تخفيض على ما يتقاضاه من مرتب أو ما يحصل عليه من مزايـــا نقديـــة متعلقة بالسكن أو قيام جهة العمل بسداد الضريبة .

الدخل السنوي (مرتب + سكن ) = 168000 ج

وحيث أن التعاقد يقضي بتحمل جهة العمل بالضريبة التي تستحق على هذا الخبير وهذا يمثا ميزة نقدية وأن ما يحصل عليه الخبير هو بمثابة صـــافي الدخل بعد خصم الضريبة وعليه يمكن حساب الضريبة المـــستحقة علـــى النحو التالي :

الضريبة السنوية = 168000× 90 / 100 × 10% = 18667 جنيه

**مثال :**

عامل باليومية عمل في شهر يناير 2006 لمدة 25 يوما بأجر 100 جنيها عن ليوم .

**والمطلوب :**

حساب صافي ما يتقاضاه هذا العامل عن تلك المدة .

**الحل**

يحسب صافي ما يتقاضاه العامل عن تلك المدة كما يلي :

**A- حساب الضريبة المستحقة :**

| بيـــان | جزئي | كلي |
|---|---|---|
| إجمالي الأجر عن مدة 25 يوماً | | 2500 |
| يخصم منه : | | |
| 1- الإعفاء الشخصي | | |
| 4000÷12=333×(25/30)= | 277.5 | |
| 2- الإعفاء العـام | 347.5 | |
| 5000÷12=417×(25/30)= | | 625 |
| صافي الأجر الخاضع للضريبة | | 625 |

وتكون الضريبة المستحقة = 625 × 10% = 62.5 جنيه

B- صافي ما يتقاضاه العامل :

2500 – 62.5 = 2437.5

**F- حساب الضريبة المستحقة على المبالغ التي يحصل عليها رؤساء وأعضاء مجالس الإدارة**

مرتبات ومكافآت رؤساء وأعضاء مجالس الإدارة في شركات قطاع الأعمال العام الخاضعة للضريبة علي المرتبات وما في حكمها بينها كما يلي :

**(1) بالنسبة للشركات القابضة :**

الشركات القابضة هي شركات مساهمة تؤسس من شخص اعتباري عام واحد أو أكثر ، وبذلك فإن رأس مالها يكون مملوكا بالكامل للدولة أو للاشخاص الاعتبارية العامة ، وإن كانت تعتبر من أشخاص القانون الخاص .

ولما كان رأس مال الشركة القابضة يكون مملوكا بالكامل للدولة . كما أن رئيس مجلس الإدارة ، وجميع أعضائه يتم تعيينهم وعزلهم بقرار من الجمعية العامة ، وبالتالي فإن جميع ما يحصل عليه رئيس وأعضاء مجلس الإدارة في الشركات القابضة من مرتبات ومكافآت يخضع للضريبة علي المرتبات .

**(2) بالنسبة للشركات التابعة :**

- تعتبر شركة تابعة تلك الشركة التي يكون لاحدي الشركات القابضة 51% من راس ماليا علي الأقل ، حيث يتم تاسيس الشركة التابعة بواسطة إحدي الشركات القابضة بمفردها ، أو بالاشتراك مع شركات قابضة أخري ، أو أشخاص إعتبارية عامة ، أو بنوك القطاع العام ، أو أفراد أو أشخاص إعتبارية من القطاع الخاص.

ويتم تشكيل مجلس إدارة الشركة التابعة إما من أشخاص ليس لهم حصة في رأس المال ، كما هو الوضع عند تكوين شركة تابعة مملوكة ملكية عامة ، أو يتم تشكيله من فئتين ، الأولي تمثل راس المال العام ، والثانية تمثل رأس المال الخاص ، كما هو الوضع عند تكوين شركة مملوكة ملكية مشتركة .

وتخضع المرتبات والمكافآت التي يحصل عليها رئيس مجلس الإدارة والأعضاء في الشركة التابعة الذين يمثلون رأس المال العام للضريبة علي المرتبات ، بإعتبارهم ليسوا من المساهمين أو المشاركين في رؤس أموال الشركة القابضة أو التابعة .

**مرتبات ومكافآت أعضاء مجالس الإدارة والمديرين في شركات الأموال قطاع خاص مقابل عملهم الإداري..**

يقصد بشركات الأموال التابعة للقطاع الخاص تلك التي تتمثل في شركات المساهمة وشركات التوصية بالاسهم والشركات التوصية بالاسهم والشركات ذات المسئولية المحدودة الخاضعة لاحكام القانون رقم(159) لسنة 1981 .

وتتمثل المعاملة الضريبية للمرتبات التي تمنح في تلك الشركات فيما يلي :

**1- بالنسبة لشركات المساهمة :**

يتولي إدارة الشركة مجلس إدارة يتكون من عدد فردي من الأعضاء لا يقل عن ثلاثة تختارهم الجمعية العامة لمدة ثلاث سنوات وفقا للطريقة المبينة بنظام الشركة ، وعلي ان يكون للعاملين في هذه الشركات نصيب في الإدارة ، ويجوز لمجلس الإدارة أن ينتدب عضوا أو أكثر لاعمال الإدارة الفعلية علي أساس أن يكون العضو المنتدب متفرغا للإدارة ، كما يجوز أن يعين بعض موظفي الشركة أعضاء في مجلس الإدارة .

يدير الشركة مدير أو مديرين من بين الشركاء أو غيرهم ويعين الشركاء المدير لاجل معين أو دون تعيين أجل ، وإذا زاد عدد الشركاء عن عشرة وجب أن وتخضع للضريبة علي المرتبات ما يحصل عليه :

1- الأعضاء المنتدبين مقابل عملهم الإداري الذين ينتدبون لأعمال الإدارة الفعلية للشركة حيث يقومون بعمل فعلي إلي جانب كونهم أعضاء مجلس إدارة .

2- الأعضاء المنتخبون عن العاملين أو الموظفون ذوي الخبرة ويخضع ما يحصلون عليه مقابل قيامهم بوظائفهم الأساسية في الشركة للضريبة علي المرتبات .

**2- بالنسبة لشركات التوصية بالاسهم :**

يعهد بإدارة شركة التوصية بالاسهم إلي شريك متضامن أو أكثر ، ويكون حكم من يعهد إليه بالإدارة من حيث المسئولية حكم أعضاء مجلس الإدارة في شركات المساهمة ، ويكون لكل شركة توصية بالاسهم مجلس الإدارة في شركات المساهمة ، ويكون لكل شركة توصية بالاسهم مجلس مراقبة مكون من ثلاثة علي الأقل من المساهمين أو غيرهم .

تخضع المرتبات والمكافآت التي يحصل عليها أعضاء مجلس المراقبة من غير المساهمين للضريبة علي المرتبات وما في حكمها ، باعتبارها نتاجا للعمل الإداري .

كما تخضع ما يحصل عليه الشركاء المتضامين وحدهم من مرتبات ومكافآت للضريبة علي المرتبات مقابل ما يقومون به من أعمال إدارية .

**3- بالنسبة للشركات ذات المسئولية المحدودة :**

يعهد بالرقابة إلي مجلس مكون من ثلاثة علي الأقل من الشركاء .

وتخضع المرتبات والمكافآت التي يحصل عليها المدير أو المديرون للضريبة على المرتبات وما في حكمها .

**مثال**

يتكون مجلس إدارة شركة السلام للنقل البري احدى شركات القطاع الخاص من رئيس وأربعة أعضاء بينهم عضو منتدب وفيما يلي بيان بالمبالغ التي حصلوا عليها خلال عام 2006 :

| بيـــان | رئيس المجلس | العضو المنتدب (الواحد) | العضو العادي (الواحد) |
|---|---|---|---|
| 1- مكافآة العضوية . | 120000ج | 120000ج | 120000ج |
| 2- مرتبات مقابل العمل الإداري . | 120000ج | 96000 ج | — |
| 3- بدلات حضور جلسات مجلس الإدارة. | 8000 ج | 8000 ج | 8000 ج |
| 4- بدلات تمثيل واستقبال . | 24000 ج | 18000 ج | — |

**والمطلوب :**

تحديد المبالغ الخاضعة للضريبة على المرتبات .

**الحل**

| بيـــان | رئيس المجلس | العضو المنتدب (الواحد) | العضو العادي (الواحد) |
|---|---|---|---|
| 1- مكافآة العضوية . | — | — | — |
| 2- مرتبات مقابل العمل الإداري . | 120000ج | 96000 ج | — |
| 3- بدلات حضور جلسات مجلس الإدارة. | — | — | — |
| 4- بدلات تمثيل واستقبال . | — | — | — |
| مجمـــوع | 120000 ج | 96000 ج | — |

**ثانياً : اسئلة للمراجعة**

**1- من هــــو الملتزم بتقديم الإقرار الربع سنوي المنصوص عليه بالبند (1) من المادة (15) من قانــون الضريبـــة على الدخــل 91 لسنة 2005 ؟**

يلتزم أصحاب الأعمال والملتزمون بدفع الإيرادات الخاضعة للضريبة بما في ذلك الشركات والمشروعات المقامة بنظام المناطق الحرة بتقديم إقرار ربع سنوي إلى مأمورية الضرائب المختصة في يناير وأبريل ويوليو واكتوبر من كل عام على النموذج المعد لذلك طبقاً لما سوف تحدده اللائحة التنفيذية للقانون .

**2- ما هي الحالات التي يعفى الممول (الموظف أو العامل) فيها من تقــديم الإقرار الضريبي السنوي ؟**

يعفى الممول من تقديم الإقرارات في الحالات الأتية:

1- إذا أقتصر دخله على المرتبات وما في حكمها أياً كان دخله .

2- إذا اقتصر دخله على المرتبات وما في حكمها وإيرادات الثروة العقاريــة ولم يتجاوز صافي دخله السنوي منها مبلغ 5000 جنيه (الشريحة المعفاة طبقاً للمادة (7) من القانون ) .

**3- ما هي الحالات التي يلتزم فيها الممول (الموظــف أو العامــل) بتقــديم الإقرار الضريبي السنوي؟**

يلتزم هذا الممول بتقديم إقراره الضريبي السنوي في الحالات الأتية :

1- إذا تضمن دخله إيرادات من نشاط تجاري أو صناعي أو نـــشاط مهــن غيــر تجارية إلى جانب إيرادات المرتبات وما في حكمها أياً كانت قيمة هذا الدخل .

2- إذا كان دخله من إيرادات المرتبات وما في حكمهــا وإيــرادات الثــروة العقارية يزيد عن 5000 جنيه سنوياً (الشريحة المعفاه طبقاً للمــادة (7) مــن القانون) .

**4- ما هي المعاملة الضريبية لما يحصل عليه عمال اليومية من المرتبات وما في حكمها ؟**

حدد القانون المعاملة الضريبية بالنسبة لكل من العمال العاديين وعمال اليومية بحيث يتم تحديد الإيرادات الخاضعة للضريبة عن كل جزء من السنة تم فيه الحصول على الإيراد بنسبة مدته وبعد تحويل الإيراد الشهري إلى إيراد سنوي مع تطبيق الشريحة المعفاة المنصوص عليها في المادة (7) وقدرها 5000 جنيه والإعفاء الشخصي المنصوص عليه في البند [1] من المادة (13) وقدره 4000 جنيه .

**5- هل يحق للممول (العامل أو الموظف) الإعتراض على قيمة الضريبة المخصومة منه ؟ ولأي جهة يقدم الإعتراض ؟**

يحق للممول (العامل أو الموظف) ذلك بطلب يقدم إلى جهة العمل التي قامت بالخصم خلال ثلاثين يوماً من تاريخ استلام المرتب وإذا لم يكن للعامل جهة يتيسر أن يتقدم لها بالاعتراض فله أن يتقدم بالاعتراض إلى مأمورية الضرائب المختصة أو لجنة الطعن المختصة بحسب الأحوال خلال المدة المذكورة .

**6- هل يحق لجهة العمل الاعتراض على فروق ضريبة المرتبات الناتجة عند الفحص ؟**

يحق لجهة العمل الاعتراض على فروق الضريبة الناتجة عند الفحص خلال ثلاثين يوماً من تاريخ استلام الإخطار طبقا لنص المادة (118) من القانون 91 لسنة 2005 .

**7- هل يجوز خصم 10% مقابل الحصول على الإيراد في ظل العمل بأحكام القانون رقم 91 لسنة 2005 ؟**

لم يقرر القانون رقم 91 لسنة 2005 خصم 10% مقابل الحصول على الإيراد حيث قرر القانون زيادة الإعفاءات المقررة بالنسبة للشريحة المعفاة (5000 جنية) والإعفاء الشخصي(4000جنيه) .

**8- ما هي المعاملة الضريبية للمبالغ التي يتقاضاها الممول (العامل أو الموظف) من غير جهة عمله الأصلية؟**

تخضع المبالغ التي يحصل عليها الممول (سواء كان منتدب أو غير منتدب) من جهة غير جهة عمله الأصلية للضريبة على المرتبات وما في حكمها بسعر 10% ضريبة قطعية دون خصم أي تكاليف أو أي خصومات أخري وبناء على ذلك لا يتمتع من يحصل على هذه المبالغ بأي إعفاءات ضريبية بخصوص هذا المبلغ .

**9- ما هي المعاملة الضريبية لما يتقاضاه العاملون من بدل مقابل الوجبة الغذائية ؟**

ورد بالفقرة (1) من البند [5] من المادة (13) من القانون نصا صريحا بإعفاء الوجبة الغذائية التي تصرف للعاملين وذلك بشرط أن تكون هذه الوجبة عينية وجماعية ، ويترتب على ذلك إذا دفع صاحب العمل مبلغا نقديا مقابل الوجبة يعد ميزة نقدية وتخضع للضريبة على المرتبات يتحملها من صرفت له .

**10- ما هي المعاملة الضريبية لما يتقاضاه العاملون من بدل مقابل عدم استفادتهم من ميزة النقل الجماعي التي تقررها الشركة للعاملين في ظل القانون رقم 91 لسنة 2005 ؟**

ورد بالفقرة (ب) من البند [5] من المادة (13) من القانون نصحاً صريحاً بإعفاء ميزة النقل الجماعي للعاملين أو ما يقابله من تكلفة وذلك بشرط أن تكون هذه الميزة عينية وجماعية وهذا يعني أن المنشأة أو الشركة إذا كان لديها سيارات لنقل العاملين فإن تكلفة نقل العاملين لا تعد ميزة للعاملين ولا تخضع للضريبة ، وفي حالة عدم امتلاكها لسيارات وقامت بتأجير يبارات من الغير لنقل العاملين نقلاً جماعياً فإن تكلفة النقل أيضاً لا تعد ميزة للعاملين ولا تخضع للضريبة وهذا هو المقصود من عبارة أو ما يقابله من تكلفة ، وبناء على ذلك إذا قامت الجهة بصرف مبالغ لأي من العاملين في صورة بدل نقدي مقابل ميزة النقل الجماعي فهذا المبلغ يعد ميزة نقدية لمن يحصل عليه ويخضع للضريبة على المرتبات وما في حكمها .

**11- ما هي المعاملة الضريبية لما يتقاضاه العاملون من حصص الأرباح التي يتقرر توزيعها قانوناً ؟**

تضمن القانون بالبند [6] من المادة (13) نصاً صريحا بإعفاء حصة العاملين من الأرباح التي يتقرر توزيعها طبقاً للقانون مع مراعاة أن هذه الحصة لا تعد من التكاليف الواجبة الخصم بالنسبة للشركة أو المنشأة عند تحديد وعاء الضريبة بالنسبة لها .

**12- ما هي المعاملة الضريبية لما يتقاضاه رؤساء وأعضاء مجالس الإدارة من مكافآت العضوية وبدلاتها في شركات الأموال ؟**

لم يتضمن القانون نصاً بخضوع ما يتقاضاه رؤساء وأعضاء مجالس الإدارة من مكافآت العضوية أو بدلاتها في شركات الأموال للضريبة على المرتبات وما في حكمها أو غيرها من الضرائب مع مراعاة أن هذه المكافآت والبدلات لا تعد من

التكاليف واجبة الخصم عند تحديد الوعاء اضريبي للشركة طبقاً للبند[4] من المادة (52) من القانون رقم 91 لسنة 2005 .

**13- ما هي المعاملة الضريبية لما يتقاضاه رؤساء وأعضاء مجالس الإدارة المساهمين من حصص الأرباح وأرباح الأسهم الموزعة ومقابل حضور الذي يدفع للمساهمين بمناسبة حضور الجمعية العمومية في ظل أحكام القانون رقم 91 لسنة 2005 ؟**

لم يتضمن القانون نصاً بخضوع هذه الحصص أو الأرباح الموزعة أو مقابل الحضور للضريبة على المرتبات وما في حكمها أو غيرها من الضرائب مع مراعاة أن حصص الأرباح وأرباح الأسهم الموزعة ومقابل الحضور الذي يدفع للمساهمين بمناسبة حضور الجمعية العمومية لا يعد من التكاليف واجبة الخصم عند تحديد وعاء الضريبة بالنسبة للشركة .

**14- ما هي المعاملة الضريبية لما يتقاضاه رؤساء وأعضاء مجالس الإدارة في شركات القطاع العام وقطاع الأعمال العام من غير المساهمين من مرتبات ومكافآت ؟**

قرر القانون خضوع ما يحصل عليه رؤساء وأعضاء مجالس الإدارة في شركات القطاع العام وقطاع الأعمال العام من غير المساهمين من مرتبات ومكافآت للضريبة على المرتبات وما في حكمها شأنهم شأن باقي العاملين الخاضعين للضريبة .

**15- ما هي المعاملة الضريبية لما يتقاضاه رؤساء وأعضاء مجالس الإدارة والمديرين في شركات الأموال من مرتبات ومكافآت مقابل العمل الإداري ؟**

قرر القانون خضوع ما يحصل عليه رؤساء وأعضاء مجالس الإدارة والمديرون في شركات الأموال مقابل عملهم الإداري للضريبة على المرتبات

وما في حكمها شأنهم شأن باقي العاملين ودون تحديد حد أقصى لهذه المبالغ أو عدد هؤلاء الأعضاء .

**16- ما هي المعاملة الضريبية لما يتقاضاه العاملون من مقابل نقدي لرصيد الأجازات المنصرف لهم بمناسبة انتهاء الخدمة في حالة الوفاة أو الاستقالة أو الاحالة للمعاش ؟**

ما يتقاضاه العاملون من مقابل نقدي لرصيد الأجازات المنصرف لهم بمناسبة انتهاء الخدمة سواء بسبب الوفاة أو الاستقالة أو الاحالة للمعاش يعفى من الخضوع للضريبة على المرتبات وما في حكميا طبقا للقانون رقم 232 لسنة 1996 .

**17- هل تعتبر التكاليف الفعلية التي يتطلبها أداء العامل لمهام وظيفته من ضمن الإيرادات الخاضعة للضريبة من عدمه ؟**

إن التكاليف الفعلية التي يتطلبها بالضرورة أداء العامل لوظيفته لا تدخل ضمن الإيرادات الخاضعة للضريبة على المرتبات وما في حكميا حيث تعتبر مقابل تكلفة فعلية وفقا للأحكام العامة للقانون .

**18- هل يحق للمحال للمعاش ويعمل بأ يجهة في التمتع بالإعفاءات الضريبية الواردة بالمواد 7 ، 13 من القانون رقم 91 لسنة 2005 عن المبالغ التي يتقاضاها من جهة عمله من عدمه ؟**

إن العامل الذي يلتحق بعمل بعد إحالته للمعاش فإن ما يحصل عليه مقابل عمله يخضع للضريبة على المرتبات شأنه شأن باقي العاملين ويتمتع بالشريحة المعفاة وبالإعفاء الشخصي وفقا للقانون مع مراعاة أن يظل ما يحصل عليه من المعاش غير خاضع للضريبة وتعتبر الجهة التي يعمل بها جهة عمله الأصلية .

**19- ما هو السعر المفروض على صافي افيراد الخاضع للضريبة على المرتبات وما في حكمها ؟**

السعر المفروض طبقاً لما هو وارد بنص المادة (8) من القانون 91 لسنة 2005 كالآتي :

أكثر من 5000 جنيه حتى 20000 جنيه 10%

أكثر من 20000 جنيه حتى 40000 جنيه 15%

أكثر من 40000 20%

**20- ما هي نسبة مقابل التأخير المستحق على ما لم يقوم بتوريده أصحاب الأعمال أو الملتزمون بدفع الإيراد في الميعاد ؟ ومتى تستحق ؟**

يستحق مقابل التأخير من اليوم التالي لنهاية المهلة المحددة للتوريد ويحسب على اساس سعر الائتمان والخصم المعلن من البنك المركزي مضافاً إليه 2% .

**21- هل يتمتع العامل أو الموظف الذي يعمل لفترة من السنة بالإعفاءات المقررة من خلال الشريحة المعفاة ؟ والإعفاء الشخصي (4000و5000) كاملة أم بنسبة مدة الحصول على الإيراد ؟**

إن الممول (العامل أو الموظف) الذي يعمل لفترة من السنة يستحق الإعفاءات الضريبية المذكورة بنسبة مدة العمل إلى السنة وفقاً لأحكام المواد (7) ، (8) ، (10) من القانون .

**22- من هو المسئول عن توريد الضريبة للمصلحة ؟**

المسئول عن توريد الضريبة للمصلحة أصحاب الأعمال والملتزمين بدفع الإيرادات الخاضعة للضريبة وذلك بحجز مبلغ لما يكون عليهم دفعة تحت حساب الضريبة وفقاً لما تحدده اللائحة التنفيذية لهذا القانون ، ويتم التوريد إلى

مأمورية الضرائب المختصة خلال الخمسة عشر يوماً الأولى من كل شهر من الدفعات في الشهر السابق ، وفي حالة ما إذا كان صاحب العمل أو الملتزم بدفع الإيراد الخاضع للضريبة غير مقيم أو لم يكن له فيها مركز أو منشأة تقع مسئولية توريد الضريبة على عاتق مستحق الإيراد الخاضع للضريبة .

**23- ما هي إلتزامات صاحب العمل تجاه المصلحة ؟ وتجاه الموظف أو العامل ؟**

**إلتزامات صاحب العمل تجاه المصلحة :**

1- بأن يحجز مما يكون عليه دفعه مبلغ تحت حساب الضريبة وتوريده خلال 15 يوم من الشهر التالي .

2- يلتزم أصحاب الأعمال بسداد فروق الضريبة الناشئة عند الفحص دون إخلال لحقهم في الرجوع على الممول بما هو مدين به .

3- تقديم إقرار ربع سنوي في 1/15 ، 4/15 ، 7/15 ، 10/15 إلى المصلحة .

**التزامات صاحب العمل تجاه الموظف أو العامل هو :**

1- إعطاء الممول بناء على طلبه كشف يبين فيه اسمه ومبلغ ونوع الدخل وقيمة الضريبة المحجوزة .

**24- ما هي العقوبة المقررة عند الإمتناع عن تقديم الإقرار الضريبي في الحالات التي يلتزم فيها الموظف بتقديم إقرار ضريبي ؟**

تضمن القانون في المادة (135) منه النص على أن يعاقب بغرامة لا تقل عن ألفي جنيه ولا تجاوز عشرة آلاف جنيه كل من امتنع عن تقديم الإقرار الضريبي .

**25- ما هي العقوبة المقررة في حالة امتناع أصحاب الأعمال أو الملتزمون بدفع الإيراد عن أو خصم أو توريد الضريبة في المواعيد القانونية ؟**

تضمن القانون في المادة (135) منه النص على أن يعاقب بغرامة لا تقل عن ألفي جنيه ولا تجاوز عشرة آلاف كل من امتنع عن تقديم الإقرار الضريبي .

**26- ما هي المعاملة الضريبية للعلاوات الخاصة التي تقرر منحها للموظف في حالة حساب الضريبة على المرتبات وما في حكمها للأجر الأساسي ؟**

تضمنت الفقرة الأولى من المادة (13) من القانون حكماً مفاده عدم الإخلال بالإعفاءات الضريبية الأخرى المقررة بقوانين خاصة ، وحيث أن هذه العلاوات معفاه بموجب نص صريح في القوانين التي تقررها لذلك تعفى هذه العلاوات من ضريبة المرتبات وفقاً لهذه القوانين .

**27- ما هي المعاملة الضريبية للأجور المتغيرة المنصرفة مقابل العلاوات الخاصة التي تم ضمها إلى المرتب الأساسي ؟**

إن العلاوات الخاصة وإن كانت معفاة بموجب قوانين منحيا سواء تم اضافتها للمرتب الأساسي تخضع للضريبة ولا تتمتع بالإعفاء المقرر للعلاوة وفقاً لما انتهى إليه رأي الجمعية العمومية لقسمي الفتوة والتشريع بمجلس الدولة ووافقت عليه مصلحة الضرائب .

**28- ما هي المعاملة الضريبية لما يحصل عليه أعضاء السلكين الدبلوماسي والقنصلي والمنظمات الدولية وغيرهم من الممثلين الدبلوماسيين الأجانب وذلك في نطاق عملهم الرسمي ؟**

تضمن القانون في البند [7] من المادة (13) حكماً مفاده إعفاء ما يحصل عليه أعضاء السلكين الدبلوماسي والقنصلي والمنظمات الدولية وغيرهم من الممثلين

الدبلوماسين الأجانب من المرتبان وما في حكمها وذلك في نطاق عملهم الرسمي بشرط المعاملة بالمثل وفي حدود تلك المعاملة .

**29- ما هي المعاملة الضريبية لما يحصل عليه العاملون في السفارات والقنصليات والمنظمات الدولية الكائنة في جمهورية مصر العربية؟**

لم يتضمن القانون نصاً بإعفاء ما يحصل عليه العاملون في السفارات والقنصليات والمنظمات الدولية من غير أعضاء السلكيين الدبلوماسي والقنصلي والمنظمات الدولية من المرتبات وما في حكمها وبذلك يخضع ما يحصل عليه هؤلاء للضريبة على المرتبات وما في حكمها فضلاً عن أدائهم للخدمة في مصر مع مراعاة أحكام اتفاقيات تجنب الازدواج الضريبي .

**30- ما هي حدود الإعفاء المقرر لإشتراكات العاملين في صناديق التأمين الخاصة التي تنشأ طبقاً لأحكام قانون صناديق التأمين الخاصة رقم 54 لسنة 1975 وأقساط التأمين على الحياة والتأمين الصحي على الممول لمصلحته أو مصلحة زوجه أو أولاده القصر ، وأية أقساط تأمين لاستحقاق معاش ؟**

تضمن القانون في المادة (13) منه البندين [3 ، 4] نصوصاً بإعفاء :

بند [3] ــ إشتراكات العاملين في صناديق التأمين الخاصة التي تنشأ طبقاً لأحكام قانون صناديق التأمين الخاصة رقم 54 لسنة 1975 .

بند [4] ــ أقساط التأمين على الحياة والتأمين الصحي لمصلحته أو لمصلحة زوجه أو أولاده القصر أو أقساط تأمين لاستحقاق معاش ، وورد بذات المادة أنه يشترط بالنسبة لهذين البندين ألا تزيد جملة ما يعفى للممول منها على 15% من صافي الإيراد أو ثلاثة آلاف جنيه في السنة أيهما اكبر ، ولا يجوز إعفاء ذات الإشتراكات والأقساط من أي دخل أخر منصوص عليه في المادة

(6) من القانون ، وتطبيقاً لهذا الشرط يتم الأتي : يحسب نسبة الـ 15% من الدخل كما يلي :

- إذا قلت نسبة الـ 15% عن 3000 جنيه يكون الحد الأقصى لما يستقطع من الإيراد الخاضع للضريبة 3000 جنيه ويستقطع المبلغ المدفوع أو 3000 جنيه أيهما اقل .

- إذا زادت نسبة الـ 15% عن 3000 جنيه يكون الحد الأقصى لما يستقطع من الإيراد الخاضع للضريبة المبلغ المدفوع أو الـ 15% من الدخل أيهما أقل .

**31- أخذ القانون رقم 91 لسنة 2005 بمبدأ الإقامة ومصدر الدخل لتحديد الإيرادات الخاضعة للضريبة على المرتبات .**

- أخذ القانون الجديد بمبدأي الإقامة ومصدر الدخل لتحديد الإيراد الخاضع للضريبة .

- حددت المادة (2) من الأحكام العامة للقانون حالات الإقامة بالنسبة للشخص الطبيعي فيما يلي :

- إذا كان له موطن دائم في مصر .
- المقيم في مصر مدة تزيد على 183 يوما متصلة أو متقطعة خلال اثنى عشر شهراً .
- المصري الذي يؤدي مهام وظيفته في الخارج ويحصل على دخل من خزانة مصرية .

- حددت المادة (3) من الأحكام العامة للقانون صور الدخل المحقق من مصدر في مصر والذي يخضع للضريبة على المرتبات وما في حكمها فيما يلي :

- الدخل من الخدمات التي تؤدي في مصر بما في ذلك المرتبات وما في حكمها .

• الدخل الذي يدفعه رب عمل مقيم في مصر ولو أدي العمل في الخارج .

• الدخل من الأعمال التي يؤديها غير المقيم من خلال منشأة دائمة في مصر .

ومن ثم تكون القواعد العامة للخضوع لضريبة المرتبات وما في حكمها طبقاً للقانون الجديد في خصوص الإقامة ومصدر الدخل الخاضع للضريبة قد تحددت فيما يلي :

• يخضع الممول الذي يؤدي مهام وظيفته في الخارج ويحصل على دخله من خزانة مصرية "سواء كانت عامة أو خاصة" للضريبة على المرتبات وما في حكمها .

• يخضع الممول الذي يؤدي مهام وظيفته في مصر ويحصل على دخله من خزانة مصرية أو أجنبية للضريبة على المرتبات وما في حكمها .

• يكون الشخص الأجنبي مقيماً في مصر إذا كان له موطن دائم في مصر أو إذا كانت إقامته لمدة تزيد على 183 يوما متصلة أو متقطعة خلال اثنى عشر شهراً .

وعلى هذا تفرض الضريبة على المبالغ المستحقة للممول من مصدر أجنبي حكومة أجنبية أو قطاع خاص أو فرد أجنبي بشرط أن تكون هذه المبالغ قد استحقت للممول عن أعمال أديت في مصر وذلك كما هو الحال بالنسبة للعاملين بمكاتب التمثيل ومكاتب المنظمات الدولية المسجلة في مصر .

أي أن مرتبات العاملين الذين يعملون لجهات أجنبية تعمل بمصر "مصادر أجنبية " خاضعة للضريبة " (مثل السفارات ، المراكز الثقافية الأجنبية ، مكاتب التمثيل) " مادة 9 بند 2 "، وهنا تجدر الإشارة إلى مراعاة تطبيق أحكام القوانين الخاصة باتفاقيات تجنب الازدواج الضريبي ومنع التهرب * الخدمات الشخصية غير المستقلة وطرق تجنب الازدواج الضريبي " عند

تحديد المدة المشار إليها فيما سبق " مرفق جدول يحدد مدة الإقامة حسب ما ورد في الاتفاقيات السارية " .

- يخضع الممول " المصري أو الأجنبي " للضريبة على المرتبات وما في حكمها عن دخله المحقق من مصدر في مصر أو في الخارج طالما يدفعه رب عمل مقيم في مصر ولا يدخل في وعاء هذه الضريبة الدخل الذي يحصل عليه هذا الممول من مصادر خارج مصر لا ترتبط بهذا العمل .

وفي جميع الأحوال إذا كان صاحب العمل أو الملتزم بدفع الإيراد الخاضع للضريبة غير مقيم في مصر أو لم يكن له فيها مركز أو منشأة يكون الالتزام بتوريد الضريبة على عاتق الإيراد الخاضع للضريبة من المصريين أو الأجانب المقيمين وغير المقيمين وعليه أن يقدم خلال شهر يناير من كل عام أو قبل انقطاع بيان على النموذج المعد لذلك أو على أية ورقة شاملة للبيانات الواردة به موضحاً فيه إجمالي الإيرادات التي حصل فيها خلال السنة أو الفترة السابقة ويقدم هذا البيان مع الضريبة المستحقة إلى المأمورية التي يقع في دائرتها محل الإقامة أو المركز الرئيسي للمقيم ومأمورية ضرائب شركات المساهمة بالقاهرة والاسكندرية لغير المقيم .

**32- ما هي الإيرادات الخاضعة للضريبة على المرتبات ؟**

**الإيرادات الخاضعة للضريبة :**

كل ما يستحق للممول نتيجة عمله لدى الغير بعقد أو بدون عقد بصفة دورية أو غير دورية أياً كانت مسميات أو صور أو أسباب وسواء كانت أعمال أديت في مصر أو في الخارج ودفع مقابلها من مصدر في مصر بما في ذلك الأجور والمكافآت والحوافز والعمولات والمنح والأجور الاضافية

والبدلات والحصص والأنصبة في الأرباح والمزايا النقدية والعينية " الفقرة الأولى من المادة 9 " .

**ويقصد بالحصص والأنصبة في الأرباح ما يلي :**

**الحصص** : المبالغ التي تدفعها المنشأة أو الشركة للعاملين بها على اساس نسبة معينة من الأرباح كأجر عن عملهم .

**الأنصبة** : ما يتقاضاه العامل من مبالغ مقابل خدمات يؤديها للشركة أو المنشأة التي تربطه بها علاقة عمل وتبعية .

وبتحليل نص الفقرة السابقة من المادة (6) نجد أن الإيرادات الخاضعة للضريبة على المرتبات هي :

الأجر الأساسي – الأجر الاضافي – المكافآت – الحوافز – المنح – البدلات – الحصص والأنصبة .

هذا ولم يقرر القانون أحكاما خاصة لعمال اليومية ومن ثم اصبح ما يحصل عليه هؤلاء العمال يخضع لأحكام الضريبة على المرتبات شأنهم شأن باقي العاملين ، مع تطبيق حدود الإعفاء حتى 9000 جنيه في السنة .

**الإيرادات الداخلة في الوعاء الخاضع للضريبة :**

تحدد الإيرادات الداخلة في الوعاء عن كل جزء من السنة تم الحصول فيه على غيراد من الإيرادات الخاضعة للضريبة بنسبة مدته إلى السنة وعلى اساس الإيراد الشهري بعد تحويله إلى ايراد سنوي .

**وفي حالة حدوث تغيير في الإيراد الخاضع للضريبة على المتبات خلال السنة بالزيادة أو النقص عما كان يحصل عليه العامل في أول السنة، فقد قرر** القانون أن يتم حساب الإيراد الخاضع (المرتب) للضريبة على اساس الإيراد

الجديد أو القديم ايهما اقل بعد تحويل الإيراد الشهري إلى الإيراد السنوي " المادة 10 " .

حيث أجازت لصاحب العمل حساب الإيراد الخاضع للضريبة على أساس الإيراد الجديد على أن يتم توريد الضريبة للمصلحة على اساس الإيراد الجديد أو القديم ايهما اقل ويحتفظ صاحب العمل بالفرق لحين عمل التسوية فإذا وجد فرق يتم رده للعامل ويوضح ذلك المثال التالي :

المرتب في 2005/1/1 900 جنيه

المرتب في 2005/7/1 950 جنيه

يظل حساب الضريبة على أساس المرتب 900 جنيه شهريا طوال سنة 2005 على أن يتم في نهاية السنة إجراء تسوية تأخذ في حسابها الزيادة التي تمت على المرتب اعتباراً من 2005/7/1 .

**33- ما هي الإيرادات غير الخاضعة للضريبة وما هي الإعفاءات من الضريبة على المرتبات ؟**

**الإيرادات غير الخاضعة للضريبة (المعفاة)**

المعاشات – مكافأة ترك الخدمة – مقابل الإجازات – الإعفاءات والاستقطاعات .

**الإعفاءات المقررة بقوانين خاصة :**

العلاوة الخاصة التي يصدر بشأنها قوانين خاصة معفاه من الضريبة وتحسب بالنسب المحددة بالقوانين الخاصة (10% ، 20%) وتحسب من المرتب الأساسي في 6/30/ من كل عام السابق وتضاف بعد خمس سنوات على المرتب الأساسي سواء كانت بمفردها أو تتم إضافتها فإنه يتم إعفاؤها من الضريبة ، ولكن عند حساب الأجر المتغير لا يتم خصم العلاوة الخاصة .

• علاوة الزواج التي يحصل عليها موظف القطاع العام .

• البدلات المعفاة بقوانين خاصة .

**الإعفاءات والاستقطاعات**

• الإعفاء الشخصي وقدره 4000 جنيه سنوياً .

• حصة الموظف أو العامل في التأمين الاجتماعي اشتراكات العاملين في صناديق التأمينات الخاصة التي تنشأ طبقاً لأحكام القانون رقم 54 لسنة 1975 مثل (صندوق الزمالة ، صندوق التكافل الاجتماعي) .

• أقساط التأمين على الحياة والتأمين الصحي لمصلحة الممول أو لأولاده القصر أو زوجته فقط على أن لا يتجاوز إجمالي المبالغ المسددة في صناديق التأمينات الخاصة أو أقساط التأمين على الحياة 15% من صافي الإيراد أو 3000 أيهما اكبر .

يحسب نسبة 15% من الدخل كما يلي :

إذا قلت نسبة 15% عن 3000 جنيه يكون الحد الأقصى لما يستقطع من الإيراد الخاضع للضريبة 3000 جنيه ويستقطع المبلغ المدفوع أو 3000 جنيه أيهما أقل ، وإذا زادت نسبة 15% عن 3000 جنيه يكون الحد الأقصى لما يستقطع من الإيراد الخاضع للضريبة المبلغ المدفوع أو الـ 15% من الدخل أيهما اقل .

**فإذا كان المسدد الفعلي أقل من 1440 جنيه ومن 3000 جنيه يخصم له مقابل البندين (3) ، (4) المسدد الفعلي فقط كتالي :**

| 15% | المسدد الفعلي | الرقم المقارن |
|---|---|---|
| 1440 | 1000 | 3000 |

يخصم في هذه الحالة المسدد الفعلي وقدره مبلغ 1000 جنيه .

وفي الحالة الثانية إذا كانت الحالة كالأتي :

| 15 % | المسدد الفعلي | الرقم المقارن |
|---|---|---|
| 5000 | 7000 | 3000 |

في هذه الحالة يخصم له مبلغ 5000 جنيه اي أنه إذا كان المسدد الفعلي أكبر من نسبة 15% ومن 3000 جنيه يعتمد له الـ15% فقط والتي قيمتها 5000 جنيه .

**المزايا العينية الجماعية التالية :**

الوجبة الغذائية التي تصرف للعاملين بشرط أن يكون العمل يستلزم ذلك – النقل الجماعي للعاملين أو ما يقابله من تكلفة – الرعاية الصحية – الأدوات والملابس اللازمة لأداء العمل – المسكن الذي يتيحه رب العمل للعاملين بمناسبة أدائهم للعمل ويشترط أن يكون مقر الشركة من المناطق النائية ويصدر بتحديدها قرار من رئيس مجلس الإدارة .

وباستثناء ما يقابل العمل الإداري من تكلفة فإنه يجب أن تكون الميزة المعفاة عينية أي لا تدفع بصورة نقدية للعامل كما أنه يشترط للحصول على مقابل النقل الجماعي أن تكون لدى الشركة أتوبيسات نقل جماعي أو تقوم بتأجير أتوبيسات نقل جماعي .

ولا يشترط أن تكون المزايا العينية لجميع العاملين بل يمكن أن تكون لفئة منهم دون باقي العاملين حسب طبيعة العمل الذي يقتضي صرف هذه الميزة مع مراعاة أن التكاليف الفعلية التي يتطلبها بالضرورة أداء العامل لوظيفته لا تدخل ضمن الإيرادات الخاضعة للضريبة (المرتب) .

إذا كان أحد العاملين مصاب بمرض مزمن ويحصل على أجازة مرضية وهذه الأمراض محصورة بجدول معلن بالتأمينات الاجتماعية وفقاً للقانون 79 لسنة 1975 من قانون التأمينات الاجتماعية فإنه يسري على أجازته المرضية قرار وزير الصحة رقم 259 لسنة 1995 وبالتالي يعتبر ما يحصل علية الموظف المريض لا يخضع للضريبة على المرتبات .

حصة العاملين من الأرباح الموزعة، فقد أعفى القانون حصة العاملين من الأرباح التي يتقرر توزيعها أما بالنسبة للشركة التي تقوم بتوزيع الأرباح فإن هذه التوزيعات لا تعتبر من عبء الضريبة من العاملين إلى الشركة وعلى الشركة عند إعداد الإقرار أن تأخذ في الحسبان أن هذه الأرباح سوف ترد للوعاء الضريبي .

**34- ما هي المعاملة الضريبية لما يحصل عليه أعضاء مجلس الإدارة ؟**

فرق القانون بين ما يحصل عليه رؤساء وأعضاء مجلس الإدارة العاديون وما يحصل عليه رؤساء وأعضاء مجلس الإدارة مقابل العمل الإداري في شركات القطاع العام وقطاع الأعمال العام من غير المساهمين وكذلك رؤساء وأعضاء مجلس افدارة في شركات الأموال وفقاً لما يلي :

- ما يحصل عليه رؤساء وأعضاء مجلس الإدارة في شركات القطاع العام وقطاع الأعمال العام من غير المساهمين من مرتبات ومكافآت يخضع للضريبة على المرتبات وما في حكمها أما بالنسبة للأعضاء من المساهمين أومن يمثلونهم فإن ما يحصلون عله من بدلات أو مكافآت العضوية لا يعد من التكاليف واجبة الخصم .

**35- ما هي التزامات أصحاب الأعمال فيما يتعلق بالضريبة على المرتبات ؟**

- يلتزم اصحاب العمل بما في ذلك المشروعات المقامة بنظام المناطق الحرة أن يحجزوا مما يكون عليهم دفعة مبلغ تحت حساب الضريبة وتوريده خلال 15 يوم من الشهر التالي .

- يلتزم أصحاب الأعمال بسداد فروق الضريبة الناشئة عن الفحص دون إخلال بحقهم في الرجوع على الموظف بما هو مدين به .

- يلتزم صاحب العمل أو المسئول عن حجز الضريبة وتوريدها طبقا للمادة (14) من هذا القانون بالآتي :

1- تقديم إقرار ربع سنوي في 1/1 ، 4/1 ، 7/1 ، 10/1 .

2- إعطاء الموظف بناء على طلبه كشف يبين فيه اسمه ومبلغ ونوع الدخل وقيمة الضريبة المحجوزة .

**ثالثاً : علق على صحة أو خطأ العبارات التالية :**

1- الضريبة على المرتبات وما في حكمها سنوية الحساب ، نسبية الاستحقاق ، شهرية التحصيل .

2- هناك شروط لسريان الضريبة على المرتبات وما في حكمها .

3- أخذ المشرع المصري بمبدأي الإقامة ومصدر الدخل عند تحديد نطاق سريان الضريبة على المرتبات وما في حكمها .

4- تختلف المعاملة الضريبية لكل من عناصر المرتبات وما في حكمها التالية :

أ- المرتبات والمهايا والأجور . ب- المكافآت .

ج- البدلات . ج- الحصص والأنصبة في الأرباح .

هـ- المزايا النقدية والعينية . و - قسط استبدال المعاش .

5- تختلف المعاملة الضريبية للمبالغ التي يتقاضاها رؤساء وأعضاء مجلس الإدارة في : شركات القطاع العام - وشركات قطاع الأعمال العام - وشركات الأموال التابعة للقطاع الخاص .

6- لا يخضع متجمد المرتبات والأجور وما في حكمها التي تصرف للعاملين دفعة واحدة في سنة معينة للضريبة على المرتبات .

7- تعفى المبالغ التي يحصل عليها رئيس مجلس الإدارة والأعضاء المنتدبين في شركات المساهمة التابعة للقطاع الخاص من الضريبة على المرتبات .

8- تخضع المبالغ التي يحصل عليها الشخص الإعتباري بصفته عضو مجلس إدارة في شركة مساهمة تابعة للقطاع الخاص للضريبة على المرتبات .

9- لا تخضع العلاوات الخاصة التي يحصل عليها العاملون بالدولة للضريبة على المرتبات .

10- تعفى المبالغ التي يحصل عليها أعضاء السلكين الدبلوماسي والقنصلي والمنظمات الدولية من الضريبة على المرتبات .

11- تخضع المبالغ التي يحصل عليها المقيمون من غير جهات عملهم الأصلية إلى السعر المنصوص عليه في المادة (8) من القانون .

12- تخضع المبالغ التي يحصل عليها غير المقيمين في مصر إلى ضريبة مقطوعة بنسبة 20% .

13- هناك عديد من الإعفاءات المقررة من الضريبة على المرتبات وما في حكمها .

14- أعفى المشرع المصري المزايا العينية الجماعية من الخضوع للضريبة على المرتبات وما في حكمها .

15- لا تخضع المبالغ التي يحصل عليها عمال اليومية للضريبة على المرتبات .

16- هناك كثير من الالتزامات التي فرضها القانون على المسئول عن حجز الضريبة على المرتبات .

17- هناك عديد من الإجراءات الواجب إتباعها في حالة الاعتراض على الضريبة على المرتبات وما في حكمها .

18- فرض المشرع المصري الضريبة على المرتبات وما في حكمها في بعض الأحوال بغير أي تخفيض لمواجهة التكاليف ودون إجراء أي خصم آخر

19- لا تخضع للضريبة في مصر المرتبات التي تدفع للعاملين المصريين في السفارات المصرية بالخارج .

20- تسري الضريبة على متجمد المرتبات في السنة التي يوضع خلالها تحت تصرف المستفيد .

21- لا تسري الضريبة على المرتبات التي يحصل عليها الفنيون الأجانب الذين توفدهم بعض الشركات التابعة للقطاع الخاص-لأداء أعمال مؤقتة في مصر تحت إشرافها .

22- تسري الضريبة على المرتبات التي يحصل عليها غير المقيم في مصر من مصدر أجنبي طالما يدفعها رب عمل مقيم في مصر .

23- العلاوات الخاصة الت يتمنح للعاملين في القطاع الخاص معفاة في جميع الحالات من كافة أنواع الضرائب .

24- لا تخضع للضريبة على المرتبات مكافآت ترك الخدمة وأقساط استبدال المعاشات ومقابل الاجازات .

25- تسري الضريبة على المرتبات على ما يحصل عليه العاملون من الأرباح الموزعة عليهم من الشركات طبقاً للقواعد المقررة في هذا الشأن .

26- أعفى المشرع من الضريبة أجور عمال اليومية بدون أية شروط .

27- تخصم اشتراكات التأمين الاجتماعي وأقساط الادخار من الايرادات الداخلة في وعاء الضريبة على المرتبات طالما أنها محسوبة عن مبالغ خاضعة لهذه الضريبة .

**رابعاً : حالات إعداد الممول (الموظف) الإقرار الضريبي على المرتبات وما في حكمها**

يلتزم كل ممول من الأشخاص الطبيعيين بتقديم النموذج رقم (27) إقرارات على مجموع صافي دخلهم فيما عدا الحالات التالية :

1- إذا أقتصر دخل الممول على إيرادات المرتبات وما في حكمها ايا كانت قيمتها .

2- إذا اقتصر دخل الممول على إيرادات الثروة العقارية ولم يتجاوز صافي دخله منها 5000جنيه في السنة .

3- إذا أقتصر دخل الممول على كل من إيرادات المرتبات وما في حكمها وإيرادات الثروة العقارية ولم يتجاوز صافي دخله منهما على 5000 جنيه سنوياً .

بناء على ما سبق فإن الممول (الموظف) لن يقدم إقرار سنوياً على نموذج (27) إذا اقتصر دخله فقط على إيرادات المرتبات وما في حكمها وأيا كانت قيمتها، في حين يقوم بإدراج قيمة دخله من المرتبات وما في حكمها ضمن ذلك النموذج في الحالات الأتية :

1- إذا كان الموظف له دخول أخرى مثل إيرادات النشاط التجاري والصناعي، وإيرادات الثروة العقارية وإيرادات المهن غير التجارية بجانب إيراداته من المرتبات وما في حكمها ، حيث في تلك الحالة يتعين ان يقوم

بتقديم الإقرار الضريبي على مجموع صافي دخل الأشخاص الطبيعيين (نموذج رقم 27 إقرارات) .

2- إذا كان الموظف له دخول من النشاط المهني أو غير التجاري في تلك الحالة يتعين أن يقدم الإقرار الضريبي على نموذج رقم (27) إقرارات بعنوان الإقرار الضريبي على مجموع صافي دخل الأشخاص الطبيعيين لإيرادات المرتبات والنشاط المهني .

3- إذا كان الموظف له دخول من الثروة العقارية بجانب إيرادات المرتبات وما في حكمها ، وفي تلك الحالة يتعين أن يلتزم بتقديم الإقرار الضريبي على نموذج رقم (27) إقرارات بعنوان الإقرار الضريبي على مجموع صافي دخل الأشخاص الطبيعيين للمرتبات / الثروة العقارية .

وعلى وجه العموم فإن الأمر يتطلب شرح كيفية إعداد الممول (الموظف) للإقرار الضريبي للمرتبات وما في حكمها في الحالات التي يتعين فيها تقديمه على النحو التالي :

# إقرار المرتبات وما فى حكمها

**الإيرادات الخاضعة للضريبة**

• يشمل الإيراد الخاضع للضريبة كافة ما يستحق للممول من الإيرادات الواردة بالمادة (٩) من القانون مثل الأجور والمكافآت والحوافز والعمولات والمنح والأجور الإضافية والبدلات والحصص والأنصبة فى الأرباح والمزايا النقدية والعينية بأنواعها .

• لا يدخل ضمن الإيرادات الواردة بهذا الإقرار الإيرادات من المرتبات وما فى حكمها التى يتم الحصول عليها من غير جهة العمل الأصلية وخضعت للضريبة بسعر ١٠% قطعى .

| البيان | البند | القيمة |
|---|---|---|
| الإيرادات عن أعمال مؤداه فى مصر | ٢٠١ | |
| الإيرادات عن أعمال مؤداه فى الخارج ودفع مقابلها من مصدر فى مصر | ٢٠٢ | |
| الإيرادات عن أعمال أديت فى مصر ودفع مقابلها من مصدر أجنبى | ٢٠٣ | |
| مرتبات ومكافآت رؤساء وأعضاء مجالس الإدارة فى شركات القطاع العام وقطاع الأعمال العام من غير المساهمين | ٢٠٤ | |
| مرتبات ومكافآت رؤساء وأعضاء مجالس الإدارة والمديرين فى شركات الأموال مقابل العمل الإدارى .<br>يراعى ألا يتضمن هذا البند قيمة ما يحصل علية رؤساء وأعضاء مجالس الإدارة والمديرين من مكافآت العضوية وبدلاتها | ٢٠٥ | |
| المستحق عن العام من متجمد المرتبات والأجور وما فى حكمها .<br>يراعى عند إدراج هذا البند ألا يدخل فى هذه الإيرادات سوى الإيرادات التى تستحق عن السنة المالية التى يعد عنها الإقرار الضريبى . | ٢٠٦ | |
| إجمالى الإيراد الخاضع للضريبة [ مجموع بند أو أكثر من البنود من ( ٢٠١ إلى ٢٠٦ ) ] | ٢٠٧ | |

• إذا كنت ممن يحصلون على مزايا عينية خاضعة للضريبة مثل سيارات الشركة أو وثائق التأمين أو الهواتف المحمولة ... إلخ يتعين عليك الحصول على بيان بقيمة هذه الميزة من جهة العمل وإضافتها إلى الإيرادات الخاضعة للضريبة وفقا لطبيعة الإيرادات الموضحة بالجدول عاليه

**تخصيم الإعفاءات**

| البيان | البند | القيمة |
|---|---|---|
| الإعفاءات بموجب قوانين خاصة ( مجموع البنود من ٢٠٨/١ إلى ٢٠٨/٣)<br>٢٠٨/١ ـ علاوات خاصة مضافة إلى المرتب ..................<br>٢٠٨/٢ ـ علاوات خاصة غير مضافة إلى المرتب ..................<br>٢٠٨/٣ ـ إيرادات أخرى معفاة بقوانين خاصة .................. | ٢٠٨ | |
| الإعفاء الشخصى وقدره أربعة آلاف جنيه فى السنة ( بنسبة المدة ) | ٢٠٩ | |
| إشتراكات التأمين الإجتماعى أو أقساط الإدخار<br>ويمثل هذا البند قيمة الإشتراكات التى يتحملها الموظف مقابل الإشتراك فى نظم التأمين الإجتماعى | ٢١٠ | |
| الصافى = [ ( ٢٠٧ ـ ( ٢٠٨ + ٢٠٩ + ٢١٠ ) ) ] | ٢١١ | |
| إشتراكات العاملين فى صناديق التأمين الخاصة ق ٥٤ لسنة ١٩٧٥ وأقساط التأمين على الحياة والتأمين الصحى على الممول لمصلحته أو مصلحة الزوج أو الأولاد القصر أو أقساط تأمين لإستحقاق معاش<br>• إشتراكات العاملين فى صناديق التأمين الخاصة التى تنشأ طبقا لأحكام قانون صناديق التأمين الخاصة الصادر بالقانون رقم ٥٤ لسنة ١٩٧٥ ، وأقساط التأمين على الحياة والتأمين الصحى على الممول لمصلحته أو مصلحة الزوج أو أولاده القصر المدفوعة لشركات خاضعة لقانون الإشراف والرقابة على التأمين رقم ١٠ لسنة ١٩٨١ ، وأية أقساط تأمين لإستحقاق معاش تعفى من الضريبة بشرط ألا يزيد جملة ما يعفى للممول على (١٥%) من صافى الإيراد أو ثلاث آلاف جنيه أيهما أقل ولا يجوز تكرار إعفاء ذات الإشتراكات والأقساط من أى دخل آخر منصوص عليه فى المادة (٦) من القانون | ٢١٢ | |
| حصة العاملين من الأرباح التى تقرر توزيعها طبقا للقانون<br>يتم خصم هذه الحصة إذا تم إدراجها ضمن الإيرادات الخاضعة للضريبة الموضحة بعاليه | ٢١٣ | |
| صافى الإيراد قبل تطبيق حكم المادة (٧) من القانون [ ٢١١ ـ ( ٢١٢ + ٢١٣ ) ]<br>• خصم مبلغ خمسة آلاف جنيه لشريحة غير المستحق عليها ضريبة [٥] .<br>• لا يجوز إجراء المقاصة من صافى الإيراد من المرتبات وما فى حكمها وأية خسارة فى النشاط التجارى والصناعى أو المهنى أو إيرادات الثروة العقارية التى يتم تحديدها على أساس قطعى . | ٢١٤ | |

وفيما يلي شرح لاقرار المرتبات وما في حكمها:-

رقم البند :

201 الإيرادات عن أعمال مؤداه في مصر (أعطى المشرع أرقام كودية لبنود الإيراد الخاضع للضريبة على المرتبات وما في حكمها حيث يمثل إجمالي الإيراد الخاضع للضريبة (مجموع بند أو أكثر من البنود 201 إلى 206) ، ويمثل إجمالي الإيراد الخاضع للضريبة بند (207) بالإقرار الضريبي مجموع البنود الخاضعة للضريبة سواء بند واحد أو أي عدد من البنود المذكورة من 201-206 .

---

202 الإيرادات عن أعمال مؤداه في الخارج ودفع مقابلها من مصدر في مصر .

---

203 الإيرادات عن أعمال أديت في مصر ودفع مقابلها من مصدر أجنبي .

---

204 مرتبات ومكافآت رؤوساء وأعضاء مجالس الإدارة في شركات القطاع العام وقطاع الأعمال العام من غير المساهمين .

---

205 مرتبات ومكافآت رؤوساء وأعضاء مجالس الإدارة والمديرين في شركات الأموال مقابل العمل الإداري .

يراعي ألا يتضمن هذا البند قيمة ما يحصل عليه رؤوساء وأعضاء مجالس الإدارة والمديرون من مكافآت العضوية وبدلاتها .

---

206 المستحق عن العام من متجمد المرتبات والأجور وما في حكمها .

يراعي عند إدراج هذا البند ألا يدخل في هـذه الإيـرادات سـوى الإيرادات التي تستحق عن السنة المالية التي يعد عنهـا الإقـرار الضريبي .

---

207 إجمالي الإيراد الخاضع للضريبة .

* [ مجموع بند أو أكثر من البنود من (201 إلى 206) ]

××× يضاف وفقاً لطبيعة الإيرادات الخاضعة للضريبة فـي البنـود السابقة :

**مزايا عينية: (إن وجدت) بمراعاة تطبيـق المـادة (11) مـن اللائحة التنفيذية**

×× سيارة

×× محمول

×× قروض

×× وثائق تأمين

×× مزايا الأسهم

**يراعي إضافة المزايا العينية لإجمالي الإيراد الخاضع للـضريبة في حالة تمتع الشخص بها وطبقاً لما ورد باللائحة التنفيذية رقم 991 لسنة 2005 المادة (11) التي تحدد المعاملـة الـضريبية للمزايا النقدية والعينية لسيارات الشركة التـي توضـع تحـت تصرف الشخص العامل وكذلك الهواتف المحمولـة والقـروض والسلفيات ووثائق التأمين والأسهم التي تمنح للعامل بأقـل مـن قيمتها السوقية ، ويتعين في هذه الحالة الحصول على بيان بقيمة**

هذه المزايا من جهة العمل وإضافتها للإيـرادات وفقاً لطبيعـة الإيرادات الموضحة بالجدول .

---

208 الإعفاءات بموجب قوانين خاصة (مجموع البنود من 208/1 إلى 208/3)

208/1 – علاوات خاصة مضافة إلى المرتب .

208/2 – علاوات خاصة غير مضافة إلى المرتب .

208/3 – إيرادات أخرى معفاه بقوانين خاصة .

---

209 الإعفاء الشخصي وقدره أربعة آلاف جنيه فـي السـنة (بنسـبة المدة) .

---

210 إشتراكات التأمين الاجتماعي أو أقساط الإدخار .

ويمثل هذا البند قيمة الإشتراكات التي يتحملها الموظـف مقابـل الاشتراك في نظم التأمين الاجتماعي .

---

211 الصافي = [ 207 – (208+209+210) ]

يخصم :

اشتراكات العاملين في صناديق التأمين الخاصـة ق 54 لسـنة 1975 وأقساط التأمين على الحياة والتأمين الصحي على الممول لمصلحته أو مصلحة الزوج أو الأولاد القصر أو أقسـاط تأمين لاستحقاق معاش .

---

212 إشتراكات العاملين في صناديق التأمين الخاصة التي تنشأ طبقـاً لأحكام قانون صناديق التأمين الخاصة الصادر بالقانون رقم 54 لسنة 1975 ، وأقساط التأمين على الحياة والتأمين الصحي على الممول لمصلحته أو مصلحة الزوج أو أولاده القصر المدفوعـة

لشركات خاضعة لقانون الإشراف والرقابة على التأمين رقم 10 لسنة 1981 ، واية أقساط تأمين لاستحقاق معاش تعفى من الضريبة بشرط ألا يزيد جملة ما يعفى للممول على (15%) من صافي الإيراد أو ثلاث آلاف جنيه أيهما أكبر ولا يجوز تكرار إعفاء ذات الإشتراكات والأقساط من أي دخل آخر منصوص عليه في المادة (6) من القانون .

---

| 213 | حصة العاملين من الأرباح التي تقرر توزيعها طبقاً للقانون . يتم خصم هذه الحصة إذا تم إدراجها ضمن الإيرادات الخاضعة للضريبة الموضحة بعاليه . |
|---|---|
| 214 | صافي الإيراد قبل تطبيق حكم المادة (7) من القانون [211 – (213+212)] |

## 3/2 النشاط التجاري والصناعي[1] Commercial and Industrial Activity

| | | مواد القانون | مواد اللائحة التنفيذية |
|---|---|---|---|
| 1/3/2 | تحديد الأرباح الخاضعة للضريبة | 17 | 24 |
| 2/3/2 | قواعد وأسس المحاسبة الضريبية على أرباح المنشآت الصغيرة | 18 | - |
| 3/3/2 | الإيرادات الخاضعة للضريبة | 20 - 19 | 26 - 25 |
| 4/3/2 | تحديد صافي الربح للعقود طويلة الأجل | 21 | 27 |
| 5/3/2 | التكاليف والمصروفات واجبة الخصم | 23 - 22 | 30 - 28 |
| 6/3/2 | التكاليف والمصروفات الغير واجبة الخصم | 24 | 32 - 31 |
| 7/3/2 | أهلاكات أصول المنشأة | 27 - 25 | 35 - 33 |
| 8/3/2 | الديون المعدومة | 28 | 36 |
| 9/3/2 | ترحيل الخسائر | 29 | 37 |
| 10/3/2 | الأشخاص المرتبطون | 30 | 40 - 38 |
| 11/3/2 | الإعفاءات | 31 | 42 - 41 |
| 12/3/2 | تطبيقات محاسبية للضريبة على النشاط التجاري والصناعي | | |

[1] تناول الباب الثالث من الكتاب الثاني للقانون 91 لسنة 2005 ولائحته أحكام الضريبة على النشاط التجاري والصناعي للأشخاص الطبيعيين عبر المواد 17 – 31 من القانون (15 مادة)، والمواد 24 – 42 من اللائحة التنفيذية (19 مادة).

## 1/3/2 تحديد الأرباح الخاضعة للضريبة Taxable Income

### أولاً: النصوص القانونية

#### نص المادة (17) من القانون

تحدد أرباح النشاط التجاري و الصناعي على اساس الايراد الناتج عن جميع العمليات التجارية والصناعية بما في ذلك الارباح الناتجة عن بيع اصول المنشأة المنصوص عليها في البنود (4،2،1) من المادة (25) من هذا القانون، والأرباح المحققة من التعويضات التي يحصل عليها الممول نتيجة الهلاك او الاستيلاء على اي اصل من هذه الاصول وكذلك ارباح التصفية التي تحققت خلال الفترة الضريبية وذلك كله بعد خصم جميع التكاليف واجبة الخصم.

ويتحدد صافي الربح على اساس قائمة الدخل المعدة وفقا لمعايير المحاسبة المصرية، كما يتحدد وعاء الضريبة بتطبيق احكام هذا القانون على صافي الربح المشار اليه.

The commercial and industrial activity profits shall be determined on basis of the revenue resulting from all commercial and industrial operations, including the profits resulting from selling the assets of the establishment as prescribed in items (1, 2 and 4) of article (25) of the present law, the profits realized from the compensations obtained by the taxpayer as a result of the deterioration or seizure of any of those assets as well as the liquidation profits realized during the fiscal period, all that after deduction all deductible costs.

The net profit shall be determined on basis of the income statement prepared according to the Egyptian Accounting Standards, and the taxable base shall be defined by applying the provisions of the present law on the said net profit.

#### نص المادة (24) من اللائحة التنفيذية للقانون

يعمل في شأن تحديد صافي الربح المنصوص عليه في الفقرة الثانية من المادة (17) من القانون، بحكم المادة (70) من هذه اللائحة، وتكون المعاملة الضريبية للأرباح الرأسمالية التي تتحقق من بيع الأصول المنصوص عليها في البند (3) من المادة (25) من القانون وفقا لحكم المادة (26) منه.

In determining the net profit prescribed in the second clause of article (17) of the law, the provision of article (70) of the present regulations shall apply. The fiscal treatment of the capital profits realized from selling the assets prescribed in article (25) item (3) of the law shall be according to the provision of article (26) of that law.

## ثانياً: الشرح والتحليل والتقييم

**1- تتحدد أرباح النشاط التجاري والصناعي على أساس:**

A) الإيراد Revenues الناتج من جميع العمليات التجارية الصناعية بعد خصم جميع التكاليف واجبة الخصم **All Deductible Costs**.

B) بما في ذلك الأرباح الناتجة من:

a- بيع أصول المنشأة (المنصوص عليها في البنود 1، 2، 4 من المادة (25) من القانون) على النحو التالي:

- تكلفة شراء أو إنشاء أو تطوير أو تجديد أو إعادة بناء رأس من المباني والمنشآت والتجهيزات والسفن والطائرات.

- الأرض والأعمال الفنية والأثرية والمجوهرات والأصول الأخرى للمنشأة غير القابلة بطبيعتها للأهلاك.

b- الأرباح الرأسمالية التي تتحقق من بيع الأصول المنصوص عليها في المادة (3) من المادة (25) من القانون على النحو التالي:

- الحاسبات الآلية ونظم المعلومات والبرامج وأجهزة تخزين البيانات.

- جميع أصول النشاط الأخرى (كالأثاث والأجهزة والمعدات والديكورات وما إلى ذلك).

c- الأرباح المحققه من التعويضات التي يحصل عليها الممول نتيجة استهلاك أو الاستيلاء على أي أصل من هذه الأصول.

d- أرباح التصفية التي تحققت خلال الفترة الضريبية.

2- يتحدد صافي الربح على اساس قائمة الدخل المعدة وفقا لمعايير المحاسبة المصرية Egyptian Accounting Standards[1]، وقد أكد على ذلك أيضا نص المادة (7) من اللائحة التنفيذية للقانون والذي نص على أن أرباح النشاط التجاري والصناعي يتحدد بصافي الربح أو الخسارة الواردة بقائمة الدخل المعدة وفقا لمعايير المحاسبة المصرية[2].

3- يتحدد وعاء الضريبة Taxable Base بتطبيق أحكام هذا القانون على صافي الربح المشار إلية.

---

(1) رغمًا عن الإشارة إلي تطبيق معايير المحاسبة المصرية إلا أن هناك خروج واسع عنها عند تحديد الدخل الضريبي في مواقع عديدة لعل أبرزها ما أورده المشرع في مواد القانون واللائحة التنفيذية من الاعتماد على مبالغ ومعدلات حكمية في تحديد الضريبة على الدخل، وكان الاخري التخلص من ذلك المدخل الذي كان متبع فيما سبق من تشريعات سابقة ويوضح الجدول التالي بيان بذلك.

| المرتبات وما في حكمها المواد (9 – 16) | النشاط التجاري والصناعي المواد (17 – 31) | المهن الغيرتجارية المواد(32 – 36) | الثروة العقارية المواد (37 – 42) |
|---|---|---|---|
| 1- الإعفاء الشخصي السنوي<br>2- اشتراكات العاملين في الصناديق الخاصة.<br>3-أقساط التأمين على الحياة.<br>4- تقدير ميزة استخدام السيارة.<br>5- تقدير ميزة الهواتف المحمولة.<br>6- القروض التي يحصل عليها العامل. | 7- المبالغ التي تستقطع لتمويل صناديق التوفير والإدخار.<br>8- أقساط التأمين التي يعقدها الممول.<br>9- التبرعات والإعانات.<br>10- العائد المسدد على القروض.<br>11- معدلات الاهلاك.<br>12- أساس الإهلاك.<br>13- الإهلاك المعجل للآلات والمعدات المستخدمة في الإنتاج لأول مرة.<br>14- المصروفات الغير مؤيدة بمستندات خارجية | 15- المبالغ المدفوعة للنقابات للحصول على معاش، وأقساط التأمين على الحياة.<br>16- التبرعات والإعانات.<br>17- مقابل التكاليف والنفقات عند عدم أمساك حسابات منتظمة | 18- إيرادات الأطيان الزراعية.<br>19- الاستغلال الزراعي.<br>20- الإيرادات العقارية المبنية، والإيرادات من التأجير وفقًا لأحكام القانون المدني.<br>21- التأجير المفروشة.<br>22- التصرفات العقارية.<br>23- الشريحة المعفاة. |

(2) أكد قرار وزير الاقتصاد رقم 503 لسنة 1997 على تطبيق معايير المحاسبة المصرية على الشركات الخاضعة لأحكام القانون رقم 159 لعام 1981، في حين أن نص المادة (17) من القانون قد قضى بتحديد ربح الأشخاص الطبيعيين أو الممولين من المنشآت الفردية على أساس قائمة الدخل المعدة وفقًا لمعايير المحاسبة المصرية، الأمر الذي يتطلب تعديل القرار الوزاري بحيث يتم توسيعه ليطبق على كل من المنشآت الفردية (شخص طبيعي) وشركات الأشخاص (شخص اعتباري) بجانب كافة شركات الأموال (شخص اعتباري).
وقد أصدر وزير الاستثمار قرار باعتماد عدد 39 معيارًا محاسبيًا في عام 2006 لتصبح معايير المحاسبة المصرية متفقة مع المعايير المحاسبية الدولية.

4- ينتقد مسلك المشرع القانوني في تجاهلة أو نسيانه تضمين المادة (17) الأرباح الرأسمالية التي تتحقق من بيع الأصول المنصوص عليها في البند (3) من المادة (25) من القانون، مع إدراجها في المادة (24) من اللائحة التنفيذية، حيث أن الأحري أن اللائحة تفسر مواد القانون ولا تضيف إليها، لذلك يتعين تعديل نص المادة (17) من القانون، حيث أن القانون لا يعدله أو يصححه إلا قانون.

## 2/3/2 قواعد وأسس المحاسبة الضريبية على أرباح المنشأة الصغيرة

**The Rules and Bases of Tax Accounting on Profits of Small Establishments**

### أولاً: النصوص القانونية

#### 1- نص المادة (18) من القانون

| | |
|---|---|
| يصدر بقواعد وأسس المحاسبة الضريبية وإجراءات تحصيل الضريبة على ارباح المنشآت الصغيرة قرار من الوزير، وبما لا يتعارض مع احكام قانون تنمية المنشآت الصغيرة الصادر بقانون رقم 141 لسنة 2004، وذلك بما يتفق مع طبيعتها وييسر اسلوب معاملتها الضريبية. | A decree of the Minister shall be issued determining the rules and bases of tax accounting and the procedures of collection the tax on profits of small establishments, which shall not contradict the provisions of the small establishments development law as promulgated by law No. 141 for the year 2004, in a manner conforming with their nature and facilitating the method of their tax treatment. |

### ثانياً: الشرح والتحليل والتقييم

ينظم قواعد وأسس المحاسبة الضريبية لأرباح المنشآت الصغيرة وإجراءات تحصل ضريبتها قرار وزير المالية بما لا يتعارض مع أحكام

قانون تنمية المشروعات الصغيرة رقم 141 لسنة 2004 والذي عرف تلك المنشآت بأنها[1]:

يقصد بالمنشأة الصغيرة كل شركة أو منشأة فردية تمارس نشاطا اقتصاديا إنتاجيا أو خدميا أو تجاريا لا يقل رأسمالها المدفوع عن خمسين ألف جنية ولا يجاوز مليون

جنية ولا يزيد عدد العاملين فيها عن خمسين عاملاً.

كما يقصد بالمنشأة المتناهية الصغر كل شركة أو منشأة فردية تمارس نشاطا اقتصاديا إنتاجيا أوخدميا أو تجاريا ويقل رأسمالها المدفوع عن خمسين ألف جنية.

وينشأ الصندوق الاجتماعي في مكاتب أو في فروع الهيئة العامة للاستثمار بالمحافظات وحدات لخدمة تلك المنشآت الصغيرة والمتناهية الصغر تتولى كافة إجراءات التسجيل واستصدار التراخيص، حيث تضم تلك الوحدات مندوبين عن مصلحة الشركات والضرائب والسجل التجاري.

كما ينشأ في كل محافظة صندوق أو أكثر لتمويل المنشآت الصغيرة والمتناهية الصغر من خلال المؤسسات والجمعيات الأهلية وقد حدد القانون أهم الحوافز والتيسرات المخصصة لتلك الشركات أو المنشآت منها:

1- تخصيص نسبة لا تقل عن 10% من الأراضي الشاغرة المتاحة للاستثمار في المناطق الصناعية والسياحية والمجتمعات العمرانية وأراضي الاستصلاح الزراعي لإقامة المنشآت الصغيرة والمتناهية الصغر.

2- يحدد سعر بيع الأراضي في حدود تكلفة توصيل المرافق، ويجوز لصاحب المنشأة حق الانتفاع بمقابل سنوي لا يزيد عن 5% من الثمن المقدر لها.

---

(1) قانون تنمية المنشآت الصغيرة رقم 141 لعام 2004 ولائحته التنفيذية الصادر بقرار مجلس الوزراء رقم 1241 لعام 2004، منشور بجريدة الوقائع.

3- يتاح لكل منشأة صغيرة أو متناهية الصغر نسبة لا تقل عن 10% للتعاقد لشراء منتجاتها أو تنفيذ الخدمات والإنشاءات اللازمة للوزارات وأجهزتها ووحدات الإدارة المحلية.

4- يقدم الصندوق الاجتماعي للتنمية لتلك المنشآت مباشرة أو من خلال الخبراء الذين يستعين بها عديد من الخدمات كالتعريف بفرص الاستثمار المتاحة وإعداد دراسات الجدوى الأولية عن المشروعات والتعريف بالمخاطر التي يمكن أن تتعرض لها المنشأة والمساعدة في الحصول على المعرفة والتطورات في تقنيات الإنتاج والتسويق.

5- يكون الترخيص بشغل الأماكن لتلك المنشآت بمقابل رمزي لا يجاوز نصف المقابل المحدد لشغل الأماكن التي تخصصها الأحياء لتوزيع السلع.

وينتقد المؤلف نص المادة (18) من حيث الانتظار حتى صدور قرار الوزير والذي لم يتم بعد رغمًا عن انتهاء المهلة المحددة لتقديم الإقرار عن أرباح تلك المنشآت في 2005/12/31 ، وهي أول فترة ضريبية يسري بخصوصها القانون رقم 91 لسنة 2005، فكيف ستتم محاسبة تلك المنشأة عن إقرار عام 2005 هل سيكون ذلك معتمدًا على القرار الذي سيصدر مستقبلاً أم بناء على الإقرار المقدم وبالطبع فأن ذلك أمر مثير للجدل والاستغراب.

## 2/3/2 الإيرادات الخاضعة للضريبة Taxable Revenues

### أولاً: النصوص القانونية

### 1- نص المادة (19) من القانون

تسري الضريبة على ارباح النشاط التجاري والصناعي بما فيها:

1- ارباح المنشآت التجارية او الصناعية ومنشآت المناجم والمحاجر والبترول.

2- ارباح اصحاب الحرف والانشطة الصغيرة.

3- الأرباح التي تتحقق من أي نشاط تجاري أو صناعي ولو اقتصر على صفقة واحدة، وتبين اللائحة التنفيذية لهذا القانون القواعد الخاصة لما يعتبر صفقة واحدة في تطبيق أحكام هذا البند.

4- الأرباح التي تتحقق نتيجة العملية أو العمليات التي يقوم بها السماسرة أو الوكلاء بالعمولة بصفة عامة كل ربح يحققه أي شخص يشتغل بأعمال الوساطة لشراء أو بيع أو تأجير العقارات أو أي نوع من السلع أو الخدمات أو القيم المنقولة.

5- الأرباح الناتجة عن تأجير محل تجاري أو صناعي سواء شمل الإيجار كل أو بعض عناصره المادية أو المعنوية وكذلك الأرباح الناتجة عن تأجير الآلات الميكانيكية والكهربائية، عدا الجرارات الزراعية وماكينات الري وملحقاتها والآلات والمعدات المستخدمة في الزراعة.

The tax shall apply to the commercial and industrial activity profits, including;

1- Profits of commercial or industrial establishment, and the mines, quarries and petroleum establishments.

2- Profits of Small crafts and activities owners.

3- Profits realized from any commercial or industrial activity, even if it is limited to one transaction. The executive regulations of the present law shall indicate the rules concerning what is considered one transaction in applying the provisions of the present item.

4- Profits realized as a result of transaction(s) carried out by brokers or commission agents, and in general all profit realized by any person engaged in brokerage works for purchase, sale or lease of realties, or any kind of commodities, services or movable values.

5- Profits realized from renting a commercial or industrial store whether the rental comprises all or some of its physical or moral elements, and the profits realized from renting mechanical and electrical machines, with the exception of agricultural tractors, irrigation machines and their auxiliaries, as well as the machines and equipment used in agriculture.

6- أرباح نشاط النقل بأنواعها المختلفة.

7- الأرباح التي يحققها من يزاولون تشييد أو شراء لحسابهم بقصد بيعها على وجه الاحتراف سواء نتج الربح عن بيع العقار كله أو مجزأ إلى شقق أو غرف أو وحدات إدارية أو تجارية أو غير ذلك

8- الأرباح الناتجة عن عمليات تقسيم الأراضي للتصرف فيها أو البناء عليها.

9- أرباح منشآت استصلاح أو استزراع الأراضي، ومشروعات استغلال حظائر تربية الدواجن أو تفريخها آليا وحظائر تربية الدواب، وحظائر تربية المواشي وتسمينها فيما جاوز عشرين رأسا ومشروعات مزارع ومصا ئد الثروة السمكية.

6- Profits of all kinds of transport activity.

7- Profits realized by those exercising the construction or purchase of realties for their account, for the purpose of selling them as a profession whether the profit results from selling the realty, wholly or divided into apartments, rooms, administrative or commercial units, or otherwise.

8- Profits resulting from land apportionment operations for disposal thereof or building thereon.

9- Profits of the land reclamation or cultivation establishment, projects of exploiting poultry breeding pens, or hatching them automatically, and folds for domestic animals and cattle breeding and fattening, with a capacity of more than twenty heads, and projects of fisheries.

## 2- نص المادة (20) من القانون

لا تسرى الضريبة على الارباح الناتجة عن اعادة تقييم اصول المنشأة الفردية عند تقديمها كحصة عينية نظير الاسهام فى راسمال شركة مساهمة، وذلك بشرط ان تكون الاسهم المقابلة للحصة العينية اسمية والا يتم التصرف فيها قبل مضى خمس سنوات.

The tax shall not apply to the profits resulting from revaluating the assets of the individual establishment on presenting them as an in-kind portion against contributing to the capital of a joint stock company, providing the shares against the in-kind portion shall be nominal shares and they shall not be disposed of before the lapse of five years.

**نص المادة (25) من اللائحة التنفيذية للقانون**

| | |
|---|---|
| تعد صفقة واحدة ، في تطبيق حكم البند (3) من المادة (19) من القانون ، كل شراء بجرية ممول مقيم بغرض البيع لأصول منقولة غير مشتراة للاستعمال الشخصي ، بشرط أن تكون الصفقة بغرض تجاري أو صناعي ، وأن يتم البيع خلال فترة أثني عشر شهرا من تاريخ الشراء. | In applying the provision of the article (19) item (3) of the law , all purchase for sale purpose made by a resident taxpayer , involving movable assets bought for non-personal use , shall be considered one deal , providing the deal shall be concluded for commercial or industrial purpose , and the sale shall take place within a period of twelve months from the purchase date. |

**نص المادة (26) من اللائحة التنفيذية للقانون**

| | |
|---|---|
| تشمل الآلات الميكانيكية الكهربائية ، المنصوص عليها في البند (5) من المادة (19) من القانون ، الآلات الالكترونية والرقمية وغيرها. | The mechanical and electrical equipment prescribed in article (19) item (5) of the law shall comprise the electronic and digital equipment and others. |

## ثانياً: الشرح والتحليل والتقييم

### 1- الارباح الخاضعة للضريبة Taxable Revenues

حددت المادة (19) من القانون والمادتان 25، 26 من اللائحة التنفيذية الأعمال التي تخضع أرباحها للضريبة على النحو التالي:-

## 1– أرباح المنشآت التجارية أو الصناعية Commercial and Industrial Establishments

ومنشآت المناجم والمحاجر والبترول[1] Mines, Quarries and Petroleum[2] .

### 1– أرباح أصحاب الحرف والانشطة الصغيرة[3]

**Craftsmen and Small Activities**

أصحاب الحرف الصغيرة لا يعتبرون من التجار وفقا لقانون التجارة وكأمثلة على ذلك أعمال الترزي والنجار وما إلى ذلك الذين يزاولون حرف أو أنشطه صغيرة بصفة مستقلة لحسابهم الخاص اعتمادًا على مهارتهم وخبرتهم الشخصية بمساندة عدد محدود من العمال ، وقد نص القانون في المادة (18) على محاسبة أصحاب المنشآت الصغيرة بموجب قواعد وأسس يصدر بها قرار من وزير المالية وبما تتفق مع طبيعتها .

2– الأرباح التي تتحقق من أي نشاط تجاري أو صناعي ولو أقتصر على صفقة واحدة **One transaction**، وتعد صفقة واحدة كل شراء يجريه ممول مقيم بغرض البيع لأصول منقوله غير مشتراه للاستعمال الشخصي بشرط:–

a) أن تكون الصفقة بغرض تجاري أو صناعي.

b) أن يتم البيع خلال فترة أثني عشر شهراً من تاريخ الشراء.

وينتقد نص المادة (25) من اللائحة ما يعدم تحديد قيمة ما يعد صفقة واحدة حتى يتم استبعاد قيمة العمليات الصغيرة من الخضوع للضريبة تلافيًا لمشاكل التطبيق العملي ، وفي القانون 157 لسنة 81 كانت قيمة تلك العمليات محددة بمبلغ 20000

---

[1] يقصد بالمنشاه التجارية المهن والمنشآت التي تعتبر تجارية طبقا لنصوص قانون التجارة رقم 17 لعام 1999 ( المواد 4،5،6،7،8،9 )، وقد حددت المادة 15 من قانون التجارة على أنه يعد تاجراً كل من يزاول على وجه الاحتراف بإسمه ولحسابه عملاً تجارياً، وكل شركة تتخذ احد الأشكال المنصوص عليها في القوانين المتعلقة، بالشركات وايا كان الغرض الذي أنشئت من أجله.

[2] تم النص صراحة على خضوع أرباح منشآت المناجم والمحاجر والبترول حيث أنها لم تذكر ضمن الأعمال التجارية والصناعات الاستخراجية.

[3] لا تعتبر الحرف عملاً تجارياً يسري عليها قانون التجارة أي أن صاحبها لا يعتبر تاجراً.

جنية ، كذلك ينتقد تحديد فترة زمنية لسريان الضريبة على تلك العمليات (اثنى عشر شهرًا)، حيث قد يحقق أحد الممولين أرباحًا من أحد عمليات التوريد التي قام بيا في الفترة 2005/1/1 بمبلغ 500000 جنية ، وقام ببيعها خلال مدة تزيد عن سنة ونصف وبالتالي فوفقًا لنص اللائحة لا تسري الضريبة عندئذ.

3- الارباح التي تتحقق نتيجة العملية أو العمليات التي يقوم بها[1]:

a) السماسرة **Brokers**.

وتعرف السمسرة بأنها عقد يتعهد بمقتضاه السمسار لشخص بالبحث عن طرف ثاني لإبرام عقد معين والتوسط في إبرامه.

b) الوكلاء بالعمولة **Commission agents** .

وتعرف الوكالة بالعمولة بأنها عقد يتعهد بموجبه الوكيل بأن يجري باسمه تصرفًا قانونيًا لحساب الموكل.

c) أي شخص يشتغل بأعمال الوساطة **Brokerage Works** لشراء أو بيع أو تأجير العقارات **Realties** أو أي نوع من السلع **Commodities** أو الخدمات **Services** أو القيم المنقولة[2] **Movable values** على سبيل المثال الخبير المثمن أو سماسرة الاوراق المالية.

4- الأرباح الناتجة عن المحال والآلات:

a) تأجير محل تجاري أو صناعي **Renting a Commercial Or Industrial Store** سواء شمل الايجار كل أو بعض عناصره المادية **Physical** (كالآلات أو المعنوية **Moral** (كالاسم أو العلامة التجارية).

---

(1) يختلف السمسار عن الوكيل بالعمولة، حيث ترتبط مهمة الأول باتصال المشتري بالبائع ولايكون طرف في التعاقد – أي أن التعاقد لن يكون بأسمه، أما الاعمال التي يقوم بها الوكيل بالعمولة ستكون باسمه أو بأسم الموكل الذي كلفه أو بأسم الشركة التي يعمل لصالحها نظير أجر أو عمولة، كما يكون له حق امتياز على البضائع المرسلة أو المستلمة أو الموزعه عنده.

(1) تتسم أعمال الوساطة بأنها مستقله ليست فيها تبعية ، او أن يكون صاحبها مستخدم لمن يعمل لحسابة وألا كان خضع لضريبة المرتبات ، وكامثله على ذلك وكيل شركات التأمين، أو الممثل التجاري.

b) تأجير الآلات الميكانيكيـــة أو الكهربائيـــة **Mechanical and electrical machines** وتشمل الآلات الالكترونية والرقمية وغيرها فيمــا عــدا الجــرارات وماكينات الري وملحقاتها والآلات والمعدات المستخدمة في الزراعة.

5- أرباح نشاط النقل بأنواعهــا المختلفــة **All Kind Of Trans Partition Activity** أي سواء أكان نقل بري أو نقل بحري أو نقــل جــوي ســواء للركاب أو للبضائع.

6- الارباح التي يحققها مــن يزاولــون تــشييد **Construction** أو شــراء العقارات **Purchase Realties** لحسابهم بقصد بيعها علــى وجــه الاحتــراف **profession**، وتوجد أربع شروط لخضوع ذلك النشاط.

a) أن يقوم شخص بمزاولة معتادة لنشاط تشييد أو شراء العقارات بغــرض بيعها لحسابهم.

b) أن تكون تلك المزاولة المعتادة على وجه الاحتراف.

c) أن تكون مزاولة التشيد أو الشراء بغرض البيع.

d) سواء نتج الربح عن بيع كل العقار **Wholly** أو تجزئتــه **Divided** إلــى شقق أو غرف أو وحدات إدارية أو تجارية أو غير ذلك.

7- الأرباح الناتجة عن عمليات تقسيم الاراضــي **land apportionment** أو التصرف **Disposal** فيها أو البناء **Building** عليها.

8- أرباح المنشآت التالية:-

a) استصلاح **Reclamation** أو استزراع **Cultivation** الارض.

b) مشروعات استغلال حظائر تربية الدواجن أو تفريخها أليــاً **Exploiting Poultry breeding pens or hatching them automatically.**

c) مشروعات استغلال حظائر تربية الدواب والمواشـــي Fold for animals and cattle breeding and fattening وتسمينها فيما جاوز 20 رأسا[1].

d) مشروعات مزارع ومصائد الثروة السمكية Projects of fisheries.

2- الارباح التي لا تخضع للضريبة Non Taxable Profits

طبقا لنص المادة (20) من القانون لاتسري الضريبة على الأرباح الناتجة مـــن إعادة تقييم أصول المنـــشأة الفرديـــة Reevaluating the assets of individual establish عند تقديميا كحصة عينية in kind portion نظيرا الاسهام في رأس مال capital شركة مساهمة Joint stock company بشرط:-

e) ان تكون الاسهم المقابلة للحصة العينية أسمية.

f) أن لا يتم التصرف في تلك الأسهم قبل مضي خمس سنوات.

g) أن تكون حصة عينية في رأس مال شركة مساهمة وليس أي نوع أخـــر من الشركات.

1) أي أن ذلك البند من القانون لا يسري على مايستخدم من حظائر تربية الدواب والمواشي وتسمينها فـــي حدود 20رأس.

## 4/3/2 تحديد صافي الربح للعقود طويلة الأجل[1]

**Taxable net Profit of long term contracts**

### أولاً: النصوص القانونية

### نص المادة (21) من القانون

يتحدد صافى الربح الضريبى للمنشأة عن جميع ما ترتبط به من عقود طويلة الاجل، على اساس نسبة ما تم تنفيذه من كل عقد خلال الفترة الضريبية.

وتحدد نسبة ما تم تنفيذه من كل عقد على اساس التكلفة الفعلية للاعمال التى تم تنفيذها حتى نهاية الفترة الضريبية منسوبة الى اجمالى التكاليف المقدرة للعقد.

ويحدد الربح المقدر للعقد بالفرق بين قيمته والتكاليف المقدرة له.

ويحدد الربح المقدر للعقد بالفرق بين قيمته والتكاليف المقدرة له.

ويحدد الربح المقدر للعقد خلال كل فترة ضريبية بنسبة من الربح المقدر وفقا للفقرة السابقة تعادل نسبة ما تم تنفيذه خلال الفترة الضريبية وعلى ان يتم تسوية ربح العقد فى نهاية الفترة الضريبية التى انتهى فيها تنفيذه على اساس ايراداته الفعلية مخصوما منها التكاليف الفعلية بعد استنزال ما سبق تقديره من ارباح.

The taxable net profit of the establishment shall be determined on all long-term contracts it is committed to, on the basis of the percentage executed of each contract during the fiscal period.

The percentage of the portion executed of each contract shall be determined on basis of the ratio of the actual cost of works executed up to the end of the fiscal period to the estimated total costs of the contract.

The estimated profit of the contract shall be the difference between its value and its estimated costs.

The contract estimated profit during each fiscal period shall be a percentage of the profit estimated according to the previous clause equivalent to the percentage of the portion of work executed during the fiscal period, proving the profit of the contract at the end of the fiscal period, during which the execution of the contract is completed, shall be settled on the basis of its actual revenues from which the actual costs shall be deducted after subtracting the previously the estimated profits.

---

[1] استحدث القانون رقم 91 لعام 2005 فكرا جديدا لتحديد صافي أرباح العقود طويلة الأجل بشكل يتفق من حيث المبدأ مع المعيار المحاسبي المصري رقم (8) الخاص بعقود الإنشاءات، وتشكل تلك المعالجة انجازا لقطاع المقاولات والتشييد بصفة خاصة.

فإذا اختتم حساب الفترة الضريبية التى انتهى خلالها تنفيذ العقد بخسارة، تخصم هذه الخسارة من ارباح الفترة او الفترات الضريبية السابقة المحدد تنفيذ العقد خلالها وبما لا يجاوز ارباح العقد خلال تلك الفترة. ويتم اعادة حساب الضريبة على هذا الاساس ويسترد الممول ما سدده بالزيادة منها.

فإذا تجاوزت الخسارة الناشئة عن تنفيذ العقد الحدود المشار اليها فى الفقرة السابقة، يتم ترحيل باقى الخسائر الى السنوات التالية طبقا لاحكام المادة (29) من هذا القانون.

وفى تطبيق احكام هذه المادة يقصد بالعقد طويل الاجل عقد التصنيع او التجهيز او الانشاء او اداء الخدمات المرتبطة بها والذى تنفذه المنشأة لحساب الغير على اساس قيمة محددة ويستغرق تنفيذه اكثر من فترة ضريبية واحدة.

If the account of the fiscal period, during which the execution of the contract completed, has ended up with a loss, such loss shall be deducted from the profits of the previous fiscal period(s) during which the contract is determined to be executed, providing the deducted loss shall not exceed profits of the contract during that period, and the tax shall be recomputed on that basis, and the taxpayer shall get a back pay of the tax settled in excess thereof.

If the loss resulting from the execution of the contract exceeds the limits referred to in the previous clause, the reminder of the loss shall be carried forward to the following years according to the provisions of article-29 of the present law.

In applying the provisions of the present article, the long-term contract shall denote the contract of manufacture, preparation, construction, or performance of services connected there with, which is executed by the establishment for account of third parties on basis of a determined value, and its execution shall take up more than one fiscal period.

2- نص المادة (27) من اللائحة التنفيذية للقانون

يتحدد صافي الربح الخاضع للضريبة ، طبقا للمادة (21) من القانون ، علي جميع ما ترتبط به المنشأة من عقود طويلة الأجل وذلك وفقا للخطوات الآتية:

1- يتم تحديد نسبة الإنجاز علي أساس التكلفة الفعلية للأعمال المنفذة حتى نهاية الفترة الضريبية منسوبة إلي إجمالي التكاليف المقدرة للعقد ، علي أن يراعي إعادة حساب هذه النسبة عند تغيير هذه التكاليف .

The net taxable profit, according to article (21) of the law, shall be determined based on all long–term contracts by which the establishment is engaged, in according with the following steps:

1- The percentage of accomplished works shall be determined based on the actual cost of works executed until the end of the fiscal period in proportion to the total estimated costs of the contract, providing this percentage shall be re-calculated on changing these costs.

2- The total estimated profits of the contract shall be determined on the basis of the difference between the value of the contract and its estimated costs, providing the total estimated profits shall be re-calculated on changing the value of the contract.

3- The estimated profit of the contract during each fiscal period shall be determined based on the total estimated profits of the whole contract multiplied based on the total estimated profits of the whole contract multiplied by the percentage of accomplished works as defined in item (1).

At the end of executing the contract, the actual net profit or loss of the contract shall be determined based on the actual costs subtracted from the actual revenues.

If the calculation of the contract's value ends in a loss, within the fiscal period during which such contract has been executed, this loss shall first be deducted from the profits of the period. If the profits of the period are insufficient, the balance of the loss shall be deducted from the previous fiscal periods defined for executing the contract during them, providing such deduction shall not exceed the profits estimated and declared during those previous fiscal periods, for each contract separately.

2- يتم تحديد إجمالي الأرباح المقدرة للعقد علي أساس الفرق بين قيمة العقد والتكاليف المقدرة له ، علي أن يراعي إعادة احتساب إجمالي الأرباح المقدرة عند تغيير قيمة العقد.

3- يتم تحديد الربح المقدر للعقد خلال كل فترة ضريبية علي أساس إجمالي الأرباح المقدرة للعقد بالكامل مضروبة في نسبة الإنجاز المحددة بالبند (1).

وفي نهاية العقد يتم تحديد صافي الربح أو الخسارة الفعلية للعقد علي أساس التكاليف الفعلية مطروحة من الإيرادات الفعلية.

فإذا اختتم حساب العقد في الفترة الضريبية التي انتهي خلالها تنفيذه بخسارة تخصم هذه الخسارة من أرباح الفترة أولا فإذا لم تكف أرباح الفترة يخصم رصيد الخسارة من الفترات الضريبية السابقة المحددة لتنفيذ العقد خلالها وبما لا يجاوز الأرباح المقدرة والمصرح عنها خلال تلك الفترات الضريبية السابقة ولكل عقد علي حده.

وتتم إعادة حساب الضريبة علي أساس، ويسترد الممول ما سبق أن سدده بالزيادة منها فإذا تجاوزت الخسارة الناشئة عن تنفيذ العقد الأرباح المقدرة خلال الفترة أو الفترات الضريبية السابقة للعقد، يتم ترحيل باقي الخسائر إلي السنوات التالية إعمالا لحكم المادة (29) من القانون.

## ثانياً: الشرح والتحليل والتقييم

### 1- تعريف وشروط العقد طويل الأجل:

العقد طويل الأجل long term contract طبقًا للفقرة الأخيرة من المادة (21) من القانون عبارة عن عقد التصنيع أو التجهيز أو الإنشاء Third party Manufacture preparation Construction أو أداء الخدمات Performance services المرتبطة بها والذي تقوم الشركة بتنفيذه لحساب الغير على أساس قيمة محددة ويستغرق تنفيذه عادة أكثر من فترة ضريبية واحدة.[1]

أي يشترط في العقود طويلة الأجل ما يأتي:-

a- أن يكون تنفيذ العقود طويلة الأجل لحساب الغير أي أن العقود التي تنفذها المنشأة لحسابها تخرج عن ذلك النطاق.

b- أن تكون لتلك العقود طويلة الأجل قيمة محددة سواء أكانت تلك القيمة محددة للعقد بالكامل أو لكل بند من بنوده.

C- أن يستغرق تنفيذ تلك العقود أكثر من فترة ضريبية واحدة بمعنى أن العقود التي يستغرق تنفيذها فترة ضريبية واحدة لا تسري عليها أحكام تلك المادة.

### 2- تحديد صافي الربح الضريبي للعقود طويلة الأجل:

يتحدد صافي الربح الضريبي للعقود التي ترتبط بها المنشأه على أساس نسبة الأنجاز أو الاتمام أي ما تم تنفيذه من كل عقد Percentage executed of each contract

---

1 ) يترتب على خصائص العقود طويلة الأجل عديد من المشاكل التي تنعكس على النظام المحاسبي المطبق لعل أبرزها كيفية تحديد الأرباح الناتجة عن الأعمال التي لم تنفذ بالكامل خلال الفترة المالية، وتحديد التكاليف التي سوف يتم مقابلتها بالإيرادات المحققة خلال الفترة المالية، وتحديد التكاليف والمرحلة للفترات المالية التالية غير المستنفذة، بالأضافة إلى كيفية تحديد الأرباح الناتجة عن العقود طويلة الأجل الخاضعة للضريبة لا سيما وأن تلك العقود يستغرق أتمامها أكثرة من فترة ضريبية واحدة.

خلال الفترة الضريبية وفقاً ما يلي[1]:-

1- يتحدد صافي الربح على أساس نسبة ما تم تنفيذه من كل عقد خلال الفترة الضريبية.

2- تتحدد نسبة ماتم تنفيذه من كل عقد نسبة الأنجاز أو الأتمام **Percentage Execution** على أساس التكلفة الفعلية للاعمال التي تم تنفيذها حتى نهاية الفترة الضريبية منسوبة إلى أجمالي التكاليف المقدرة للعقد (مع مراعاة إعادة حساب تلك النسبة عند تغيير هذه التكاليف).

3- يحدد الربح المقدر للعقد بالفرق بين قيمته والتكاليف المقدرة له **estimated costs** (مع مراعاة إعادة احتساب إجمالي الأرباح المقدرة عند تغيير قيمة العقد).

4- يحدد الربح المقدر **estimated profit** للعقد كل فترة ضريبية على اساس إجمالي الأرباح المقدرة للعقد مضروبة في نسبة الإنجاز المحددة خلال الفترة الضريبية (على أن يتم تسوية ربح العقد في نهاية الفترة التي لا تنتهي فيها تنفيذه على اساس إيراداته الفعلية مخصوماً منها التكاليف الفعلية بعد استنزال ما سبق تقديره من ارباح **Previously estimated profits**.

5- إذا اختتم حساب العقد في الفترة الضريبية التي انتهى خلالها تنفيذه بخسارة، تخصم تلك الخسارة من أرباح الفترة أولاً فإذا لم تكف يخصم رصيد الخسارة من الفترات الضريبية السابقة المحددة لتنفيذ العقد خلالها، وبما لا يجاوز

**(1) أخذ المعيار المحاسبي المصري رقم (8) بطريقة نسبة الاتمام وتتطلب طريقة الأنجاز تحديد مستوى أتمام الاعمال في كل فترة مالية بموجبها يتم تحديد الإيرادات والمصروفات والأرباح المتعلقة بالعقد طويل الأجل يتم تحديد الإيراد بعدة اساليب أهمها نسبة التكلفة المنفقة على العمل المنجز حتي تاريخه إلى أجمالي التكاليف المقدرة للعقد كله. وما تم إنجازه فعلاً من أعمال مع حصر الأعمال المنفذة بالفعل، وتتطلب طريقة نسبة الإنجاز تحديد مستوى إتمام الأعمال في كل فترة ماليةبموجبها يتم تحديد الإيرادات والمصروفات والأرباح المتعلقة بالعقود طويلة الأجل**

الأرباح المقدرة خلال تلك الفترة (ويتم إعادة حساب الضريبة عل هذا الأساس ويسترد الممول ما سدده بالزيادة منها).

6- إذا تجاوزت الخسارة الناشئة عن تنفيذ العقد الأرباح المقررة خلال الفتـــرة أو الفترات السابقة يتم ترحيل باقي الخسائر إلى الفترات التالية طبقاً لنص المـــادة (29)من القانون.

**3- خسائر العقود طويلة الأجل**

يعتمد نظام ترحيل خسائر العقود طويلة الأجل علـــى تطبيـــق مـــدخل ترحيـــل الخسائر إلى الخلف لتخصم مما كان قد تحدد لها من أرباح تقديرية عـــن ســـنوات سابقة، ولعل ذلك من أهم انجازات القانون 91 لسنة 2005 ، ذلك بالإضافة إلـــى استفادة هذه العقود من نص المادة (29) من القانون الجديد بترحيل خسائرها إلـــى الأمام أيضًا وبذلك يكون هناك ترحيل للخسائر في اتجاهين كالأتي:

**1- خسائر مرحلة للخلف تطبيقًا لنص المادة (21) من القانون على النحو التالي:**

فطبقًا للمادة (21) من القانون إذا اختتم حساب الفترة الضريبية التي انتهـــى إليها تنفيذ العقد بخسارة، وكانت هذه الخسارة تمثل الفرق بين الإيـــرادات الفعليـــة والتكاليف الفعلية للعقد، فإن هذه الخسارة يتم ترحيلها (للخلف) لخصمها من أربـــاح الفترة أو الفترات الضريبية السابقة المحددة بتنفيذ العقد وتتمثـــل شـــروط ترحيـــل الخسائر للخلف في أن يتم خصم الخسائر في حدود أرباح العقد الواحد، سواء عـــن فترة أو عن أكثر من فترة ضريبية، فإذا تحققت الخسائر عند نهاية العقد مثلاً فـــي عام 2007 فإنها ترحل للخلف لتخصم من أرباح نفس العقد التي تحـــددت علـــى أساس نسبة إتمامه في عام 2006، فإذا ما يتم أستيعابها ، ترحل الخسائر المتبقيـــة وتخصم من أرباح 2005 وهكذا.

2- ترحيل الخسائر إلى الأمام تطبيقًا لنص المادة (29) من القانون

إذا ختم حساب إحدى السنوات بخسارة تخصم هذه الخسارة من أرباح السنة التالية فإذا تبقى بعد ذلك جزء من الخسارة تنقل سنويًا إلى السنوات التالية حتى السنة الخامسة ، ولا يجوز بعد ذلك نقل شيء من الخسارة إلى حساب سنة أخرى.

وتجدر الإشارة إلى المشرع في القانون الجديد قد استبعد الآتي (الذي كان مقررًا وفقا لنص المادة 28 من القانون 157 لسنة 81 وتعديلاته :-

- النص الخاص بعدم ترحيل الخسائر على أوجه النشاط التي يتم ربط الضريبة فيها على اساس مقطوع أو ثابت.

- النص الخاص باستبعاد فترة التوقف الجبري من مدة الخمس سنوات.

كذلك لم تتضمن المادة (29) من القانون الجديد نصًا يفيد خصم خسائر النشاط التجاري من الأنشطة التي يزاولها الممول في نفس السنة كالنشاط المهني مثلاً.

كما لم يتضمن القانون 91 لسنة 2005 نصًا مماثلاً للمادة (50) مكرر من القانون 157 لسنة 1981 التي كانت تنص على توزيع الخسائر على كافة الأنشطة التي يزاولها الممول.

حيث طبقا لنص المادة (21) من القانون الجديد، فإنه إذا كانت نتيجة الفترة الضريبية الأخيرة للعقد خسارة فإن هذه الخسارة «تخصم أولاً من أرباح الفترة» بما يعني أن هذه الخسارة تخصم من أرباح نفس الفترة الضريبية للممول والمحققة من الأنشطة الأخرى، وإن كانت كلمة «أولاً» لم ترد إلا بالمادة (27) من اللائحة التنفيذية.

وطبقا لنص المادة (6) من القانون 91 لسنة 2005 فإن الضريبة تفرض على مجموع صافي دخل الأشخاص الطبيعيين، من مرتبات ونشاط تجاري ونشاط

مهني وثروة عقارية، وذلك معناه أن خسائر النشاط التجاري سوف توزع على كل تلك المصادر.

وطبقا للنموذج رقم (27ضريبة) الذي يمثل الإقرار الضريبي للشخص الطبيعـــي فإنه يتم تحديد مجموع جبري لصافي الأوعية فإذا كانت هنـــاك خـــسائر للنـــشاط التجاري فسوف تستوعبها باقي الأنشطة.

وزارة المالية
مصلحة الضرائب العامة

# الإقرار الضريبي
## على مجموع صافي دخل الأشخاص الطبيعيين

نموذج رقم [illegible] ضرائب
[illegible]

يلتزم كل ممول بتقديم هذا الإقرار إلى مأمورية الضرائب المختصة فيما عدا الحالات الآتية :

أ- إذا اقتصر دخل [illegible] على إيرادات [illegible] وما في حكمها أياً كانت قيمتها

٢- إذا اقتصر دخل [illegible] على إيرادات الثروة العقارية ولم يتجاوز صافي دخله منها خمسة آلاف جنيه في السنة

٣- إذا اقتصر دخل الممول على كل من إيرادات المرتبات وما في حكمها وإيرادات الثروة العقارية ولم يتجاوز صافي دخله منهما على خمسة آلاف جنيه سنوياً .

**الأوعية الخاضعة ومقدار الضريبة المستحقة والتسوية ( مدين / دائن )**

| الأوعية | | جنيه |
|---|---|---|
| صافي إيرادات المرتبات وما في حكمها بند ٢١٤ | ١٠١ | |
| صافي أرباح ( خسائر ) النشاط التجاري أو الصناعي<br>بند ٢٦٣ في حالة المؤيد / بند ٤٩٦ في حالة غير المؤيد | ١٠٢ | |
| صافي إيرادات ( خسائر ) النشاط المهني أو غير التجاري<br>بند ٥١٥ في حالة المؤيد . بند ٤١٤ في حالة غير المؤيد | ١٠٣ | |
| صافي إيرادات (خسائر) الثروة العقارية<br>بند ٢١٩ في حالة الحكمي . بند ٢٢٧ في حالة الفعلي | ١٠٤ | |
| مجموع صافي الدخل [( ١٠٥ ) = من ( ١٠١ ) إلى ( ١٠٤ )] [٣] | ١٠٥ | |
| يخصم مبلغ خمسة آلاف جنيه لا يستحق عليها ضريبة [٤] | ١٠٦ | |
| الوعاء الخاضع للضريبة [( ١٠٧ ) = ( ١٠٥ ) - ( ١٠٦ )] | ١٠٧ | |
| الضريبة المستحقة | ١٠٨ | |
| **التسديدات** | | |
| الرصيد الدائن السابق المسدد بالزيادة | ١٠٩ | |
| الخصم والتحصيل تحت حساب الضريبة ( النشاط تجاري / صناعي ) | ١١٠ | |
| الدفعات المقدمة المسددة خلال العام والعائد المضاف ( النشاط تجاري / صناعي ) | ١١١ | |
| الخصم والتحصيل تحت حساب الضريبة ( النشاط المهني أو غير التجاري ) | ١١٢ | |
| قيمة الضرائب العقارية الأصلية المسددة [٥] | ١١٣ | |
| إجمالي المبالغ المستقطعة تحت حساب ضريبة المرتبات | ١١٤ | |
| إجمالي التسديدات [( ١١٥ ) = مجموع من ( ١٠٩ ) إلى ( ١١٤ )] | ١١٥ | |
| الرصيد [( ١١٦ ) = ( ١٠٨ - ١١٥ )] مدين/دائن | ١١٦ | |

١١٧ تم السداد نقدة / بالشيك / حوالة رقم : ________ بتاريخ : يوم ____ شهر ____ سنة ____

**إقرار**

أقر أنا الموقع أدناه بأن البيانات الواردة بالإقرار الضريبي صادقة وأمينة طبقاً لحجم الأعمال والإيرادات المحققة خلال العام وعن واقع الدفاتر والمستندات المؤيدة لذلك . كما أقر بعلمي التام بالجزاءات والعقوبات الواردة بالقانون في حالة مخالفة بيانات الإقرار الضريبي المقدم للحقيقة وأن الإقرار الضريبي تم إعداده وفقاً لأحكام قانون الضريبة على الدخل ولائحته التنفيذية .

اسم المحاسب : ________

[illegible] شهر سنة

## 5/3/2 التكاليف والمصروفات واجبة الخصم Deductible costs and Expenses

### أولاً النصوص القانونية

### 1- نص المادة (22) من القانون

يتحدد صافي الأرباح التجارية والصناعية الخاضعة للضريبة على أساس اجمالي الربح بعد خصم جميع التكاليف والمصروفات اللازمة لتحقيق هذه الارباح ، ويشترط في التكاليف والمصروفات واجبة الخصم ما يأتي :

1- أن تكون مرتبطة بالنشاط التجاري أو الصناعي للمنشأة ولازمة لمزاولة هذا النشاط.

2- أن تكون حقيقية ومؤيدة بالمستندات وذلك فيما عدا التكاليف والمصروفات التي لم يجر العرف على إثباتها بمستندات .

The taxable net commercial and industrial profits shall be determined on basis of the total profit after deducting all costs and expenses necessary for realizing those profits. The deductible costs and expenses shall conditionally fulfill the following requirements:

1-They shall be connected with the commercial or industrial activity of the establishment and necessary for exercising that activity.

2- They shall be true and supported documentarily, with the exception of the costs and expenses that are not customarily established by documents.

### 3- نص المادة (23) من القانون

يعد من التكاليف والمصروفات واجبة الخصم على الاخص ، ما يأتي :

1- عوائد القروض المستخدمة في النشاط آيا كانت قيمتها ، وذلك بعد خصم العوائد الدائنة غير الخاضعة للضريبة ، أو المعفاة منها قانونا .

2-الاهلاكات لاصول المنشأة ، والمنصوص عليها في المادة (25) من هذا القانون .

3- الرسوم والضرائب التي تتحملها المنشأة عدا الضريبة التي يؤديها الممول طبقا لهذا القانون .

The following, shall particularly, be considered among the deductible costs and expenses:

1- Interest on loans employed in the activity whatever their value, after deducting the non-taxable or legally tax-exempted credit interests.

2-Depreciation of the establishment asserts, as prescribed in article (25) of the present law.

3- Duties and taxes borne by the establishment accept the tax payable by the taxpayer according to the present law.

4-Social insurance premiums payable by the owner of the establishment if favor of the workers and his own favor, which are settled to the National Social Insurance Authority.

5- Amounts that the establishments deduct annually from is funds or profits, up to and not exceeding 20% of the total salaries and wages of the workers, on account of the private saving, provident, pension funds or others, whether these funds are established according to the provisions of the private Insurance Funds Law No. 54 of the year 1975 or law No. 64 for the year 1980 concerning the alternative private social insurance systems, or established according to a system having special regulations or conditions, providing the system that the establishments shall be as good as the severance pay or pension and that the funds of that system are separate or independent from the establishment's funds and are invested for its special account.

6- Premiums of Insurance that the taxpayer concludes against his disability or decease, or for obtaining an amount or revenue providing the value of premiums shall not exceed three thousand pounds a year.

7- Donations paid to the government, local administrative units and other public juridical persons whatever their value.

10% of the annual net profit of the taxpayer.

4-أقساط التأمين الاجتماعي المقرر على صاحب المنشأة لصالح العاملين ولصالحه والتي يتم أداؤها للهيئة القومية للتأمين الاجتماعي.

5- المبالغ التي تستقطعها المنشآت سنويا من أموالها أو أرباحها لحساب الصناديق الخاصة للتوفير أو الادخار أو المعاش أو غيرها سواء أكانت منشأة طبقا لأحكام قانون صناديق التأمين الخاصة رقم 54 لسنة 1975، أم القانون رقم 64 لسنة 1980 بشأن أنظمة التأمين الاجتماعي الخاص البديلة، أم كانت منشأة طبقا لنظام له لائحة أو شروط خاصة وذلك بما لا يجاوز (20٪) من مجموع مرتبات أجور العاملين بها بشرط أن يكون للنظام الذي ترتبط بتنفيذه المنشآت لائحة أو شروط خاصة منصوصا فيها على أن ما تؤديه المنشآت طبقا لهذا النظام يقابل مكافأة نهاية الخدمة أو المعاش، وان تكون أموال هذا النظام منفصلة أو مستقلة عن أموال المنشأة ومستثمرة لحسابه الخاص.

6-أقساط التأمين التي يعقدها الممول ضد عجزه أو وفاته أو للحصول على مبلغ أو إيراد، وذلك بحيث لا تجاوز قيمة الأقساط 3000 جنية في السنة.

7-التبرعات المدفوعة للحكومة ووحدات الإدارة المحلية وغيرها من الأشخاص الاعتبارية العامة أيا كان مقدارها.

8- Donations and aids as paid to the Egyptian non-governmental societies and institutions registered according the provisions of their regulating laws, the educational institutions and hospitals that are subject to governmental supervision, and the Egyptian scientific research institutions, providing they shall not exceed

9- Financial penalties and indemnifications payable by the taxpayer as a result of his contractual liability.

8-التبرعات والإعانات المدفوعة للجمعيات والمؤسسات الأهلية المصرية المشهرة طبقا لاحكام القوانين المنظمة لها، ولدور العلم والمستشفيات الخاضعة للإشراف الحكومي ومؤسسات البحث العلمي المصرية، وذلك بما لا يجاوز (10٪) من الربح السنوي الصافي للممول.

9-الجزاءات المالية والتعويضات التي تستحق على الممول نتيجة مسئوليته العقدية.

3- نص المادة (28) من اللائحة التنفيذة للقانون

Costs and expenses that are not customarily established by documents, shall, in applying the provisions of the article (22) item (2) of the law, mean the costs and expenses that are often difficult, due to their nature, to be established by external documents, and for which internal vouchers or price statements are provided, including:

1- Domestic transportation expenses.

2-Buffet expenses for internal hospitality for customers of the establishment.

يقصد بالتكاليف والمصروفات التي لم يجر العرف علي إثباتها بمستندات ، في تطبيق أحكام البند (2) من المادة (22) من القانون ، التكاليف والمصروفات التي يتعذر في الغالب نظرا لطبيعتها إثباتها بمستندات خارجية ، وتتوافر بالنسبة لها أذون صرف داخلية أو بيانات أسعار ، ومنها:

1- مصروفات الانتقالات الداخلية.

2- مصروفات البوفية للضيافة الداخلية لعملاء المنشأة.

3- Cleanliness expenses.

4- Ordinary and trade union stamps necessary for running the works of the establishment.

5- Ordinary maintenance expenses.

6- Daily, weekly and monthly papers and magizines, if necessitated for the nature of the profession or activity.

It is provided that the expenses that are not customarily established by documents, including the gratuities, shall not exceed 7% of the total overheads and administrative expenses supported by documents.

3- مصروفات النظافة.

4- الدمغات العادية والنقابية اللازمة لتسيير أعمال المنشأة.

5- مصروفات الصيانة العادية.

6- الجرائد والمجلات اليومية أو الأسبوعية أو الشهرية إذا كانت تستلزمها طبيعة المهنة أو النشاط

ويشترط ألا تزيد المصروفات التي لم يجر العرف علي إثباتها بمستندات، بما في ذلك الإكراميات، علي 7 ٪ من إجمالي المصروفات العمومية والإدارية المؤيدة بمستندات.

4- نص المادة (29) من اللائحة التنفيذية للقانون

The term "Credit Interests", in applying the provision of the article (23) item (1) of the law, shall mean all amounts the taxpayer obtains from investment in loans, advances, and debts whatever their kind, and the bonds, treasury notes, deposits and monetary guarantees. The non-taxable or tax-exempted credit interests shall be deducted from the debit interests shall be deducted from the debit interests of loans employed in the activity.

يقصد بالعوائد الدائنة، في تطبيق حكم البند (1) من المادة (23) من القانون، كل ما يحصل عليه الممول من مبالغ مقابل الاستثمار في القروض والسلفيات والديون أيا كان نوعها والسندات وأذون الخزانة والودائع والتأمينات النقدية، وتخصم العوائد الدائنة غير الخاضعة للضريبة أو المعفاة منها من العوائد المدينة للقروض المستخدمة في نشاط

## 5- نص المادة (30) من اللائحة التنفيذية للقانون

| | |
|---|---|
| يشترط لاعتبار أموال النظام منفصلة أو مستقلة عن أموال المنشأة في تطبيق حكم البند (5) من المادة (23) من القانون ما يأتي:<br>1- أن يكون لدي النظام أو الصندوق حساب خاص بالبنوك مستقلا عن حسابات المنشأة.<br>2- أن يتم استثمار أمواله لحسابه الخاص.<br>3- أن تكون له دفاتر وحسابات مستقلة عن حسابات المنشأة. | For considered the properties of the system as separate or independent from the properties of the establishment, in applying the provision of article (23) item (5) of the law, it is provided that:<br>1- The system or the fund shall have a private account in the banks, independent from the accounts of the establishment.<br>2- Its properties shall be invested for its own account.<br>3- It shall have books and accounts independent from the accounts of the establishment. |

## ثانياً: الشرح والتحليل والتقييم

### 1- طبيعة وشروط التكاليف والمصروفات واجبة الخصم

حددت المادة (22) من القانون أن صافي الأرباح التجارية الصناعية الخاضعة للضريبة تتحدد على أساس ما يلي:

| | | |
|---|---|---|
| إجمالي الربح | | xxx |
| جميع التكاليف والمصروفات واجبة الخصم | (-) | xxx |
| | | xxx |

ويشترط في تلك التكاليف والمصروفات حتى تكون واجبة الخصم ما يلي:

a- أن تكون مرتبطة بالنشاط التجاري والصناعي للمنشأه ولازمة لمزاولته.

وفي ضوء ذلك لا يعد من التكاليف والمصروفات واجبة الخصم تلك التي تمثل استخدامًا للربح كنفقات الممول الشخصية ، وقد تكون هناك مصروفات مشتركة

بين الممول ومنشأته على سبيل المثال مصاريف السيارة أو مصروفات التسويق، وهنا قد يتم تقسيم تلك النفقة بينهما ، ولا يتم الاعتراف بنصيب الممول الشخصي من تلك النفقات ضمن التكاليف والمصروفات واجبة الخصم.

b- أن تكون حقيقية ومؤيده بالمستندات فيما عدا تلك التكاليف والمصروفات التي لم يجر العرف على اثباتها بمستندات.

وفي ضوء ذلك لا يتم اعتبار المصروفات المحتملة كالمخصصات ضمن التكاليف واجبة الخصم.

**2- التكاليف والمصروفات التي لم يجر العرف على اثباتها بمستندات**

يقصد بها تلك التكاليف والمصروفات التي يتعذر اثباتها بمستندات خارجية وإنما يتوافر لها إذون صرف داخلية أو بيانات أسعار ومنها:

1- مصروفات الانتقالات الداخلية.

2- مصروفات البوفيه للضيافة الداخلية لعملاء المنشأة.

3- مصروفات النظافة.

4- الدمغات العادية والنقابية اللازمة لتيسير أعمال المنشأه.

5- مصروفات الصيانة العادية.

6- الجرائد والمجلات إذا كانت تستلزمها طبيعة المهنة أو النشاط.

7- الاكراميات وهي عبارة عن المبالغ التي تدفع نظير تسهيل أعمال الشركة.

وقد حددت المادة (28) من اللائحة التنفيذية أنه لا يشترط ألا تزيد المصروفات التي لم يجر العرف على اثباتها بمستندات بما في ذلك الاكراميات على 7% من أجمالي المصروفات العمومية والإدارية المؤيدة بمستندات.

وينتقد أتجاه القائمين على الإدارة الضريبية في التعامل مع تلك المصروفات والإكراميات للاسباب التاليه :-

1- أن مصروفات الاكراميات ترتبط بطبيعة الحال بنشاط المنشأة، وعادة ما تقوم المنشأة بادراجه في مصروفات التشغيل (عند تحديد مجمل الربح) أو في المصروفات العمومية والإدارية (عند تحديد صافي الربح)، إلا أن تركيز المشرع الضريبي قد انصب فقط حول معالجته ضمن المصروفات العمومية، وتتسم تلك النظرة بأنها ضيقة غير واسعة وغير كاملة لعدم ملائمة وصحة المعالجة الضريبية لتلك المصروفات.

2- أن تحديد كافة المصروفات الغير المؤيدة بمستندات خارجية بما فيها الإكراميات بنسبة 7% من المصروفات العمومية المؤيدة المستندات يعد أمرًا منتقدًا لضآلة تلك النسبة عمومًا هذا من ناحية، ومن ناحية أخرى لم يتم الفصل بين تحديد نسبة اعتماد الاكراميات ونسبة المصروفات الأخرى التي لم يجر العرف على اثباتها بمستندات، أي أنه ليس هناك سقف محدد من النسبة المئوية لاعتماد الإكراميات على وجه التحديد، بالإضافة إلى أن تحديد تلك النسبة من إجمالي المصروفات العمومية والإدارية أمر منتقد حيث الأحرى أن يتم تحديدها بنسبة معينة من الإيرادات طبقًا للعرف وما جاء بأحكام النقض (ومن المتعارف عليه اعتماد الاكراميات بنسبة لا تزيد عن 3% من رقم أعمال وإيرادات الشركات).

**3- التكاليف والمصروفات واجبة الخصم بشروط معينة:**

نصت المادة (23) من القانون على التكاليف والمصروفات واجبة الخصم على وجه الخصوص وبشروط معينة على النحو التالي :-

**1- عوائد القروض المستخدمة في النشاط أيا كانت قيمتها وذلك بعد خصم العوائد الدائنة سواء غير الخاضعة للضريبة أو المعفاه منها قانونًا تعتبر عوائد (فوائد Interests) القروض التي تحصل عليها المنشأة من الغير من التكاليف واجبة الخصم بشروط هي:**

a- الاستخدام الفعلي في النشاط التجاري أو الصناعي.

b- ألا تكون عوائد القروض مدفوعة لأشخاص طبيعيين وفقا لنص المادة (24) من القانون.

c- ألا تزيد قيمة تلك العوائد المسددة عن مثلي سعر الائتمان والخصم المعلن من البنك المركزي (في بداية السنة الميلادية التي تنتهي فيها الفترة الضريبية)، فإذا زاد العائد المسدد عن ذلك لا تعتبر الزيادة من التكاليف واجبة الخصم.

d- أن تخصم من تلك العوائد العوائد الدائنة التي تحصل عليها المنشأة من مبالغ مقابل الاستثمار في القروض والسلفيات والديون والسندات وإذون الخزانة والودائع والتأمينات النقدية.

ينتقد المؤلف خصم العوائد الدائنة (غير الخاضعة للضريبة أو المعفاه منها) من كامل قيمة العوائد المدينة، لعدم منطقة إجراء مقاصة بين عناصر تعد من التكاليف واجبة الخصم وعناصر تعد من الإيرادات (إلا أنها غير خاضعة أو معفاد)، كما أن ذلك سيترتب عليه تخفيض العوائد المدينة للقروض (وبغض النظر عن جدية تلك القروض وارتباطها واستخدامها بنشاط المنشأة وأنها لازمه وضرورية لمزاولتها) وبالتالي زيادة الربح الخاضع للضريبة بمقدار تلك المبالغ الدائنة، كما أن ذلك يخالف ما قضت به معايير المحاسبة المصرية من معالجات ، وما يزيد من التعقيد هو نص البند (4) من المادة 24 حيث بعد أن تم اعتماد عوائد تلك القروض كتكاليف وتم الإقرار بخصمها أيًا كانت قيمتها بعد خصم تلك العوائد الدائنة ثم قام بإعادة تقييدها مرة أخرى حيث نص على عدم جواز خصم ذلك العائد المسدد على القروض فيما يجاوز مثلي سعر الائتمان والخصم المعلن لدى البنك المركزي الأمر الذي يثير التعقيد والالتباس في التطبيق العملي، ويقترح إلغاء البند (4)، (5) من المادة (24) وحذف نص العوائد الدائنة في البند (29) من اللائحة.

2- الإهلاكات Depreciation لأصول المنشأة المنصوص عليها في المادة (25) من القانون، وقد جاء المشرع الضريبي بمعالجة جيدة لتلك الإهلاكات في المواد 25، 26، 27 من القانون والمواد 46، 47، 48، 49 من اللائحة التنفيذية.

3- الرسوم والضرائب التي تتحملها المنشأة (عدا الضريبة التي يؤديها الممول طبقا لذلك القانون) وكأمثلة على ذلك – الضرائب والرسوم الجمركية ورسوم الدمغة والضرائب العقارية وكذلك فروق ضريبة المبيعات التي تتحملها المنشأة.

4- أقساط التأمين الاجتماعي **Social Insurance Premiums** المقررة على صاحب المنشأة لصالح العاملين ولصالحه والتي يتم أدائها للهيئة العامة للتأمين الاجتماعي.

5- المبالغ التي تستقطعها المنشآت سنويًا من أموالها أو أرباحها لحساب الصناديق الخاصة للتوفير أو الادخار أو المعاش وغيرها.

ويشترط لخصم تلك المبالغ ما يلي:

1- أن يتم أستقطاع هذه المبالغ لحساب الصناديق الخاصة للتوفير أو الادخار أو المعاش وغيرها[1].

2- ألا تزيد المبالغ المستقطعة لحساب هذا الصندوق عن 20% من مجموع مرتبات وأجور العاملين.

3- أن يكون لهذا النظام الذي ترتبط بتنفيذه المنشأه لائحة أو شروط خاصة منصوص فيها على ما تؤديه الشركة لهذا النظام مقابل مكافآت نهاية الخدمة أو المعاش.

4- أن تكون أموال هذا النظام متصله أو مستقله عن أموال المنشأه ومستمرة لحسابه الخاص ويقصد بذلك:-

---

1) سواء كانت منشأه طبقا لأحكام قانون صناديق التأمين الخاصة رقم 54لعام 1972 أو القانون رقم 64 لسنة 1980 بشأن نظم التأمين الخاصة البديلة أم كانت منشأه طبقا لنظام له لائحة أو شروط خاصة.

A- أن يكون لدي النظام أو الصندوق حساب خاص بـالبنوك مـستقلا عـن حسابات المنشآه.

B- أن يتم أستثمار أمواله لحسابه الخاص.

C- أن يكون له دفاتر وحسابات مستقله عن حسابات المنشأه.

6) أقساط التأمين **Premiums of Insurance** التي يعقدها الممول ضـد عجزه أو وفاته أو للحصول على مبلغ أو إيراد بحيث لا تجاوز قيمة الإقساط 3000 في السنه.

7) التبرعات **Donations** المدفوعة للحكومة ووحدات الإدارة المحلية وغيرها من الاشخاص الاعتبارية **Juridical Persons** العامة أيا كان مقـدارها ، فمعيـار أعتماد تلك التبرعات هو سدادها لتلك الجهات خلال الفتـرة الـضريبية دون قيـد محدد في مبلغها[1].

وقد استبعدت المادة (23) من القانون عبارة التي تؤول التي كـان منـصوص عليها فيما سبق (مادة (27) من القانون 157 لسنة 81 المعدل) حيث كانت تـشير إلى التبرعات التي كانت تدفع لجهات تتولى تجميعها لحساب الحكومة وإن كانـت عبارة التي تؤول ما زال منصوص عليها في نص المادة (34).الخاصة بالتكاليف واجبة الخصم المتعلقة بالضريبة على إيرادات المهن غير التجارية.

8) التبرعات والإعانات **Donations and aids** المدفوعة لكل من:-

A- للجمعيات والمؤسسات الإهلية المصرية المشهرة طبقـا لأحكـام القـوانين المنظم لها

B- ولدور العلم والمستشفيات الخاضعة للإشراف الحكومي.

---

**1) تعتبر الزكاة المدفوعة إلى بنك ناصر الإجتماعي حكم التبرع لجهة حكومة وتخصم بالكامل مـن وعـاء الضريبة - ينظر حكم فتوي محكمة الدولة - إدارة الفتوي بوزارة المالية وزارة التجارة الخاصة والتمـوين والتأمينات رقم 352/1/4 بتاريخ 1974/11/27.**

C- ومؤسسات البحث العلمي المصرية.

وذلك بما لايجاوز 15% من الربح السنوي الصافي للممول.

**أي أن شروط خصم تلك قيمة التبرعات كتكاليف واجبة الخصم يتمثل في الآتي:-**

a- أن تكون مدفوعة للجهات المحددة بعاليه، وبالتالي فأي تبرعات أو إعانات مدفوعة للفقراء كزكاة أو صدقة أو للمساجد والكنائس لن يعترف بيها من الناحية الضريبية.

b- وجود صافي ربح سنوي صافي للممول.

c- حدود أعتماد تلك المبالغ المدفوعة يقع داخل مدي لا يتعدي 15% من صافي الربح السنوي للممول.

وقد استحدثت المادة (23) من القانون خصم التبرعات المدفوعة للجهات المنصوص عليها في المادة (34) من القانون بنسبة 10% من صافي الإيراد بعد أن كانت محددة في السابق بنسبة 7% فقط، كما استحدثت أيضًا اعتبار مؤسسات البحث العلمي المصرية من الجهات غير الحكومية التي تخصم لها التبرعات في حدود 10% من صافي إيرادها حيث لم تكن موجودة ضمن الجهات غير الحكومية في نص المادة (27) من القانون 157 لسنة 81 المعدل.

9) الجزاءات المالية والتعويضات التي تستحق على الممول نتيجة مسئوليته العقدية، أي أن شروط إعتماد تلك الجزاءات والتعويضات **Financial Penalties and Indemnifications** المالية كمصروفات ينصب على وجود أخلال بمسئولية تعاقدية بين الممول وطرف ثالث، وأنه يكون فرضها راجع إلى أسباب تخرج عن إرادة الممول في تنفيذه العمل أو تأدية الخدمة.

على سبيل المثال الجزاءات التي تفرضها المحاكم أو المصالح الحكومية وغيرها على المتعهدين بسبب مخالفتهم لشروط التعهد أو التعاقد مع الغير، أما إذا تم الحكم على المنشأة بمصادرة بضائعها وأموالها نتيجة ارتكابها أحد المخالفات فإن قيمة ما تم مصادرته يعتبر غرامات ذات صفة شخصية ولا يسمح باعتبارها من التكـاليف واجبة الخصم.

### 6/3/2 التكاليف والمصروفات الغير واجبة الخصم

**Non deductible costs and expenses**

**أولاً: النصوص القانونية**

**1- نص المادة (24) من القانون**

**لايعد من التكاليف ولا المصروفات واجبة الخصم مايأتي:**

**1- الاحتياطيات والمخصصات على اختلاف انواعها.**

**2- ما يقضى به على الممول من غرامات وعقوبات مالية وتعويضات بسبب ارتكابه او ارتكاب احد تابعيه جناية او جنحة عمدية.**

**3- الضريبة على الدخل المستحقة طبقا لهذا القانون.**

**4- العائد المسدد على قروض فيما يجاوز مثلى سعر الائتمان والخصم المعلن لدى البنك المركزى فى بداية السنة الميلادية التى تنتهى فيها الفترة الضريبية.**

**5- عوائد القروض والديون على اختلاف انواعها المدفوعة لاشخاص طبيعيين غير خاضعين للضريبة او معفيين منها.**

The following shall not be considered among the deductible costs and expenses:

1-Reserves and appropriations of all different types.

2- Financial fines and penalties, as well as indemnifications ruled against the taxpayer because he or one of his subordinates has committed a deliberate felony or misdemeanor.

3- Income tax payable according to the present law,

4- Interests settled on loans, which exceed twofold the credit and discount rates announced by the Central Bank, at the beginning of the Gregorian year in which the fiscal period ends.

5- Interests on loans and debts of all different kinds, as paid to non-taxable or tax-exempted natural persons.

2- نص المادة (31) من اللائحة التنفيذية

| | |
|---|---|
| يتم احتساب العائد المسدد علي القروض ، المنصوص عليها في البند (4) من المادة (24) من القانون ، علي أساس سعر الائتمان والخصم المعلن لدي البنك المركزي في أول يناير أو أول يوم عمل في بداية السنة الميلادية. | The interest on the loans prescribed in article (24) item (4) of the law , shall be calculated on the basis of the credit and discount rate announced by the central Bank on the first day of January , or the first day of work at the beginning of the Gregorian year. |

3- نص المادة (32) من اللائحة التنفيذية

| | |
|---|---|
| لا تشمل عوائد القروض والديون، المنصوص عليها في البند (5) من المادة (24) من القانون عوائد السندات التي تطرح في اكتتاب عام. | Interests on loans and debts prescribed in article (24) item (5) of the law shall not comprise the interests on bonds floated for public subscription. |

## ثانياً: الشرح والتحليل والتقييم

1- لا تعتبر الإحتياطيات Reserves والمخصصات appropriations provisions على إختلاف أنواعها من التكاليف والمصروفات واجبة الخصم.

لم يفرق المشرع الضريبي في المعاملة الضريبية بين الإحتياطيات والمخصصات رغما عن الإختلاف المحاسبي فيما بينهما، حيث تعبر الإحتياطيات عن مبالغ يتم استقطاعها من الأرباح لأغراض بعض منها تدعيم المركز المالي للمنشأة، في حين يقصد بالمخصصات تلك المبالغ التي تستقطع من الإيرادات لمقابلة خسارة مؤكدة الحدوث وغير معلومة المقدار،

فالإحتياطيات تعد توزيعاً للربح ولا يمكن تكوينها إلا في ظل وجود الـــربح، وبالتالي فإنها لا تعد من التكاليف واجبة الخصم، في حين أن المخصـــصات تعتبر تكاليف على الأرباح، وكان الأخرى اعتمادها مـــن ضـــمن التكـــاليف واجبة الخصم في حدود شروط معينة بحـــسب الغـــرض منهـــا أو شـــروط استخدامها.

2- لا تعتبر الغرامات **Fines** والعقوبات **penaltics** المالية والتعويضات **Indemnifications** التي قضي بها على الممول بسبب ارتكابه أو إرتكـــاب أحد تابعيه جناية أو جنحة عمدية **Deliberate felony or misdemeanor** من التكاليف واجبة الخصم.

وتختلف الجزاءات المالية والتعويضات الواردة في البند (9) من المـــادة (23) من القانون عن تلك الواردة في البند (2) من المادة (24)، حيث ترتبط الأولى بمسئولية الممول التعاقدية، في حين أن الأخيرة ترتبط بارتكاب الممول أو أحد تابعيه جناية أو جنحة عمدية، وهل هناك جناية غير عمدية!!.

3- لا تعتبر الضريبة على الدخل المستحقة طبقـــاً لهـــذا القـــانون مـــن التكاليف واجبة الخصم.

وقد أكدت المادة (24) البند ثالث على ذلك، غير أن الإختلاف فيما بـــين البندين تتمثل في أن المادة (23) قد تضمنت تعبير الضريبة المسددة في حين أن المادة رقم (24) قد تضمنت تعبير الضريبة المستحقة وكان الأحرى منـــع التكرار واستخدام مصطلحات واحدة، وضـــرورة الإشـــارة فـــي المـــادة (23) إلى المادة (24) البند ثالث.

4- لا تعتبر عوائد القروض والديون التالية من التكاليف واجبة الخصم:

1- العائد المسدد **Interest settled** على قروض فيما يجاوز مثلي سعر الائتمان والخصم المعلن **two Fold the credit and discounted rates** لدى البنك المركزي في بداية السنة الميلادية التي تنتهي فيها الفترة الضريبية.

أي أن العائد المسدد على القروض في حدود مثلي سعر الائتمان والخصم المعلن من البنك المركزي يعتبر من التكاليف واجبة الخصم، وتبدو الحكمة في ذلك الى اتجاه المشرع للقضاء على أي اتفاقيات للقروض تتضمن معدل مغالي فيه بشكل يتجاوز الحدود المعقوله[1].

2- عوائد القروض والديون المدفوعة على اختلاف أنواعها لأشخاص طبيعيين غير خاضعين **Non-Taxable** أو مغفيين **Tax-Exempted** للضريبة.

فحكمة المشرع الضريبي ينصب على اعتماد عوائد القروض والديون المدفوعة كتكاليف واجبة الخصم بشرط أن تكون مدفوعة لأشخاص طبيعيين غير خاضعين للضريبة.

كذلك وفقاً لذلك المفهوم لا تعتبر العوائد المدينة التالية من التكاليف واجبة الخصم:

- العائد على رأس المال المستثمر من صاحب المنشأة على اعتبار أنها حقوق ملكية وليست من القروض.
- العائد على الحسابات الجارية الدائنة لصاحب المنشأة.
- العائد على القروض المقدمة من الممول الفرد للمنشأة، والحكمة من ذلك منع أي طريقة احتيالية لزيادة التكاليف الواجبة الخصم التي يمكن أن يلجأ إليها الممولين الأفراد اصحاب المنشأة.

---

1) وقع بعض المؤلفين في خطأ في فهم تطبيق نص البند الرابع من المادة (24) حيث انتهوا إلى اعتبار أن العائد المسدد على قروض تجاوز مثلي سعر الائتمان والخصم المعلن لدى البنك المركزي لن يتم خصمه كتكاليف من صافي الربح في حالة تجاوز ذلك الشرط، وليس أن قيمة العائد المسدد الذي تتجاوز قيمته مثلي سعر الائتمان ينظر على سبيل المثال إبراهيم على عبد الكريم، محمد إبراهيم على عبد الرازق، الدليل في كيفية التعامل مع قانون الضرائب الجديد واللائحة التنفيذية، منشأة المعارف بالاسكندرية، يناير 2006.

## 7/3/2 إهلاكات أصول المنشأة

## Depreciation Of Establishment assets

### أولاً: النصوص القانونية

### 1 – نص المادة (25) من القانون

يكون حساب الاهلاكات لاصول المنشأة على النحو الاتى:

1– (5٪) من تكلفة شراء او انشاء او تطوير او تجديد او اعادة بناء اى من المبانى والمنشآت والتجهيزات والسفن والطائرات وذلك عن كل فترة ضريبية.

2– (10٪) من تكلفة شراء او تطوير او تحسين او تجديد اى من الاصول المعنوية التى يتم شراؤها، بما فى ذلك شهرة النشاط وذلك عن كل فترة ضريبية.

3– يتم إهلاك الفئتين التاليتين من اصول المنشأة طبقا لنظام اساس الاهلاك بالنسب المبينة قرين كل منها:

الحاسبات الآلية ونظم المعلومات والبرامج وأجهزة تخزين البيانات نسبة 50٪ من اساس الاهلاك لكل سنة ضريبية.

جميع اصول النشاط الاخرى نسبة 25٪ من اساس الاهلاك لكل سنة ضريبية.

4–لا يحسب إهلاك للأرض وأعمال الفنية والأثرية والمجوهرات والاصول الاخرى المنشأة غير القابلة بطبيعتها للاستهلاك

Calculating the deprecations of the establishment assets shall be as follows:

1- Five per cent (5%) of the cost of purchase, establishment, development, renovation or reconstruction of any of the buildings, establishments, installations, ships and aircraft for each fiscal period.

2- Ten per cent (10%) of the cost of purchase, development, improvement or renovation of any of the intangible assets to be purchased, including the goodwill of the activity, for each fiscal period.

3- The two categories here below of the establishment assets shall be depreciated according to the deprecation basis method at the rates indicated next to each of them:

Computers, information systems, software and date storage sets:

50% of the deprecation basis for each fiscal year.

All other assets of the activity 25% of the depreciation basis for each fiscal year.

4- No depreciation shall be calculated for the land, artistic and antiquities works, jewelry and the other assets of the establishment that are non-depreciable by nature.

## 2- نص المادة (26) من القانون

يقصد باساس الاهلاك فى تطبيق احكام المادة 25 من هذا القانون القيمة الدفترية للاصول كما هى مدرجة فى الميزانية الافتتاحية للفترة الضريبية. ويزيد هذا الاساس بما يوازى تكلفة الاصول المستخدمة وتكلفة التطوير او التحسين او التجديد او اعادة البناء وذلك خلال الفترة الضريبي، ويقل الاساس بما يوازى قيمة الاهلاك السنوى وقيمة بيع الاصول التى تم التصرف فيها وبقيمة التعويض الذى تم الحصول عليه نتيجة فقدها او هلاكها خلال الفترة الضريبية.

فإذا كان اساس الاهلاك بالسالب، تضاف قيمة التصرف فى الاصل او التعويض عنه الى الارباح التجارية والصناعية للممول، أما اذا لم يجاوز اساس الاهلاك عشرة الاف جنيه، يعد اساس الاهلاك بالكامل من التكاليف واجبة الخصم.

The depreciation basis, in applying the provisions of article-25 of the present law, shall mean the book value of the assets as recorded in the opening balance sheet of the fiscal period. This basis shall increase by the equivalent of the cost of the used assets and the cost of development, improvement, renovation, or reconstruction during the fiscal period. The depreciation basis shall decrease by the equivalents of the value of annual depreciation and the sale value of assets that are disposed of as well as the value of the indemnification as a result of their loss or depreciation during the fiscal period.

If the deprecation basis is negative, the value of disposal or indemnification of the asset shall be added to the taxpayer's commercial and industrial profits. If, however, the depreciation basis does not exceed ten thousand pounds, the depreciation basis shall be wholly considered among the deductible costs.

## 3- نص المادة (27) من القانون

تخصم نسبة 30٪ من تكلفة الالات والمعدات المستخدمة فى الاستثمار فى مجال الانتاج سواء كانت جديدة او مستعملة، وذلك فى اول فترة ضريبية يتم خلالها استخدام تلك الاصول.

ويتم حساب اساس الاهلاك المنصوص عليها فى المادة 25 من هذا القانون عن تلك الفترة الزمنية بعد خصم نسبة الـ 30٪ المذكورة.

ويشترط لتطبيق احكام الفرتين السابقتين ان يكون لذى الممول دفاتر وحسابات منتظمة.

The equivalent of 30% shall be deducted from the cost of the value of machines and equipment used in investment in the field of production, whether they are new or used, in the first fiscal period during which those assets are employed.

The deprecation basis prescribed in article -25 of the present law for that period shall be calculated after deducting the said 30%.

For applying the provisions of the previous two clauses, the taxpayer shall conditionally keep regular books and accounts.

4- نص المادة (33) من اللائحة التنفيذية للقانون

يقصد بالأصول المعنوية التي يتم شراؤها في تطبيق حكم البند (2) من المادة (25) من القانون ، الأصول التي ليس لها وجود مادي ويحتفظ بها للاستخدام في الإنتاج أو لتوريد السلع أو الخدمات أو للتأجير للغير كالتراخيص وحقوق الملكية الفكرية والاسم التجاري وحقوق النشر وبراءات الاختراع وحقوق الطبع

"Moral assets purchased " shall mean, in applying the provision of article (25) item (2) of the law , the assets that have no physical existence and are maintained for use in production or supply of commodities or services , or hiring to third parties , like the licenses , intellectual property rights , trade name , copyrights , patents , printing rights , trade name copyrights , patents ,

5- نص المادة (34) من اللائحة التنفيذية للقانون

يراعي بالنسبة لنظام أساس الإهلاك المنصوص عليه في المادتين (25) و(26) من القانون ما يأتي:

1 -تحدد القيمة القابلة للإهلاك ، علي أساس رصيد كل مجموعة لأصول في أول الفترة مضافا إليه مشتريات الأصول وكافة الإضافات خلال العام كتكلفة نقل الأصل وتركيبة والعمرات التي تؤدي إلي إطالة العمر الإنتاجي للأصل مخصوما منه قيمة التصرفات في الأصول أو التعويضات.

ويعامل هذا الرصيد علي النحو الآتي:-

أ- إذا كان الرصيد الناتج وفقا للفقرة السابقة سالباً يتم إضافة هذا الرصيد إلي أرباح النشاط

ب- إذا كان الرصيد عشرة آلاف جنيه فأقل يحمل بالكامل علي قائمة الدخل ويعد من التكاليف واجبة الخصم في ذات السنة.

With regard to the depreciation basis system as prescribed in articles (25) and (26) of the law , the following shall be observed:

1- The depreciable value shall be determined , on the basis of the balance of each set of assets on the first day of the period plus the purchases of assets and all additions during the year such as the asset transportation and installation cost and the overhauls that lead to lengthening the productive lifespan of the asset , from which is deducted the value of asset or compensations disposal.

This balance shall be treated as follows:

a) If the balance resulting according to the previous clause is negative, it shall be added to the profits of the activity.

b) If the balance amount is ten thousand pounds or less, it shall be charged in full to the income statement and considered within the costs to be deducted in the same year.

ج- إذا كان الرصيد يزيد علي عشرة آلاف جنيه يحسب الإهلاك لكل مجموعة وفقاً للنسب الواردة بالبند (3) من المادة (25) من القانون دون النظر إلي مدة استخدام أصول المجموعة ، ويرحل الرصيد المتبقي أيا كانت قيمته إلي الفترة الضريبية التالية كأساس للإهلاك

2 - لا يجوز مخالفة نسب الإهلاك المنصوص عليها في المادة (25) من القانون وذلك لأغراض حساب الضريبة.

3 - لا تخضع الأصول المهداة التي تدرج قيمتها ضمن الاحتياطيات للضريبة ولا يسري بشأنها الإهلاك المقرر بالمواد (25) و (26) و (27) من القانون ، بحسب الأحوال.

c) If the balance is more than ten thousand pounds, the depreciation shall be computed, for each set, according to the percentages prescribed in article (25) item (3) of the law, regardless of the utilization period of the set assets. The remaining balance, whatever its value, shall be carried forward to the following fiscal period as a basis for depreciation.

2- The deprecation percentages prescribed in article (25) of the law, shall not be contravened, for purposes of calculating the tax.

3- The granted assets the value of which is included within the tax reserves shall not be taxable, nor shall the depreciation prescribed in article (25), (26) and (27) of the law, apply to them, according to each case

## 6- نص المادة (35) من اللائحة التنفيذية للقانون

لأغراض حساب الضريبة ، في تطبيق حكم المادة (27) من القانون ، يجب استبعاد نسبة 30 ٪ من تكلفة الآلات والمعدات المستخدمة في مجال الإنتاج الصناعي سواء كانت جديدة أو مستعملة ، وذلك في أول فترة ضريبية يتم خلالها استخدام تلك الأصول ، ويتم إدراج القيمة الباقية إلي أساس الإهلاك المنصوص علية في المادة (26) من القانون.

For purpose of calculating the tax, in applying the provision of article (27) of the law, the 30% percentage shall be eliminated from the cost of machines and equipment employed in the field of industrial production, whether they are new or used, on the first fiscal period during which these assets are employed. The remaining value shall be added to the basis of depreciation prescribed in article (26) of the law.

1- حدد القانون طريقة حساب أهلاك الاصول الثابتة القابلة للاهلاك ومعدلاتها على أساس تصنيفها إلى أربع مجموعات (علماً بضرورة الإلتزام بتلك النسب لأغراض حساب الضريبة) هي:-

| الاصول الثابتة | القيمة القابلة للإهلاك | طريقة الاهلاك | معدل الإهلاك |
| --- | --- | --- | --- |
| 1) المباني والمنشآت والتجهيزات والسفن والطائرات | تكلفة الشراء والأنشاء أو التطوير أو التجديد أوإعادة البناء | القسط الثابت | %5 |
| 2) الإصول المعنوية التي يتم شرائها بمافي ذلك شهرة المحل[1] | تكلفة الشراء أو التطوير أو التحسين أو التجديد | القسط الثابت | %10 |
| 3) الحاسبات الآلية ونظم المعلومات والبرامج وأجهزة تخزين البيانات | أساس الإهلاك[2] | القسط المتناقص | %50 |
| 4) جميع أصول النشاط الاخري | أساس الاهلاك[3] | القسط المتناقص | %25 |

---

1) يقصد بالاصول المعنوية التي يتم شرائها تلك الاصول التي ليس لها وجود مادي ويحتفظ بها للاستخدام في الإنتاج أو لتوريد السلع أو الخدمات أو للتأجير للغير كالتراخيص وحقوق الملكية الفكرية والاسم التجاري وحقوق النشر وبراءات الاختراع وحقوق الطبع وأفلام الصور المتحركة التي تحصل عليها المنشأة نظير دفع مبلغ من المال، ويتم أهلاك الاصول المعنوية التي يتم أنشأها بمعرفة المنشأة مع مراعاة أستبعاد تكاليف إنشاء الأصل المعنوي التي تم تحميلها ضمن تكاليف في السنوات السابقة طبقاً لمعايير المحاسبة المصرية.

2)،3) يقصد بأساس الاهلاك القيمة الدفترية للاصول كما هي مدرجة في الميزانية الإفتتاحية للفترة الضريبية، وتزيد هذا الأساس بما يوازي تكلفة الاصول المستخدمة وتكلفة التطوير أو التحسين أو التجديد أو إعادة البناء وذلك خلال الفترة الضريبية، ويقل الاساس بما يوازي قيمة الاهلاك السنوي وقيمة بيع الاصول التي يتم التصرف فيها وبقيمة التعويض الذي تم الحصول عليه نتيجة فقدها أو هلاكها خلال الفترة الضريبية. فإذا ماكان أساس الاهلاك بالسالب تضاف قيمة التصرف في الاصل أو التعويض عنه إلى الإرباح التجارية والصناعية لممول، أما إذا لم يجاوز أساس الاهلاك عشرة الآف جنيه، يعد أساس الإهلاك بالكامل من التكاليف واجبة الخصم.

**2- لايحسب أهلاك للاصول التالية:**

1- الارض.

2- الاعمال الفنية والأثرية والمجوهرات.

3- الاصول الأخري للمنشأه غير القابلة للاستهلاك بطبيعتها.

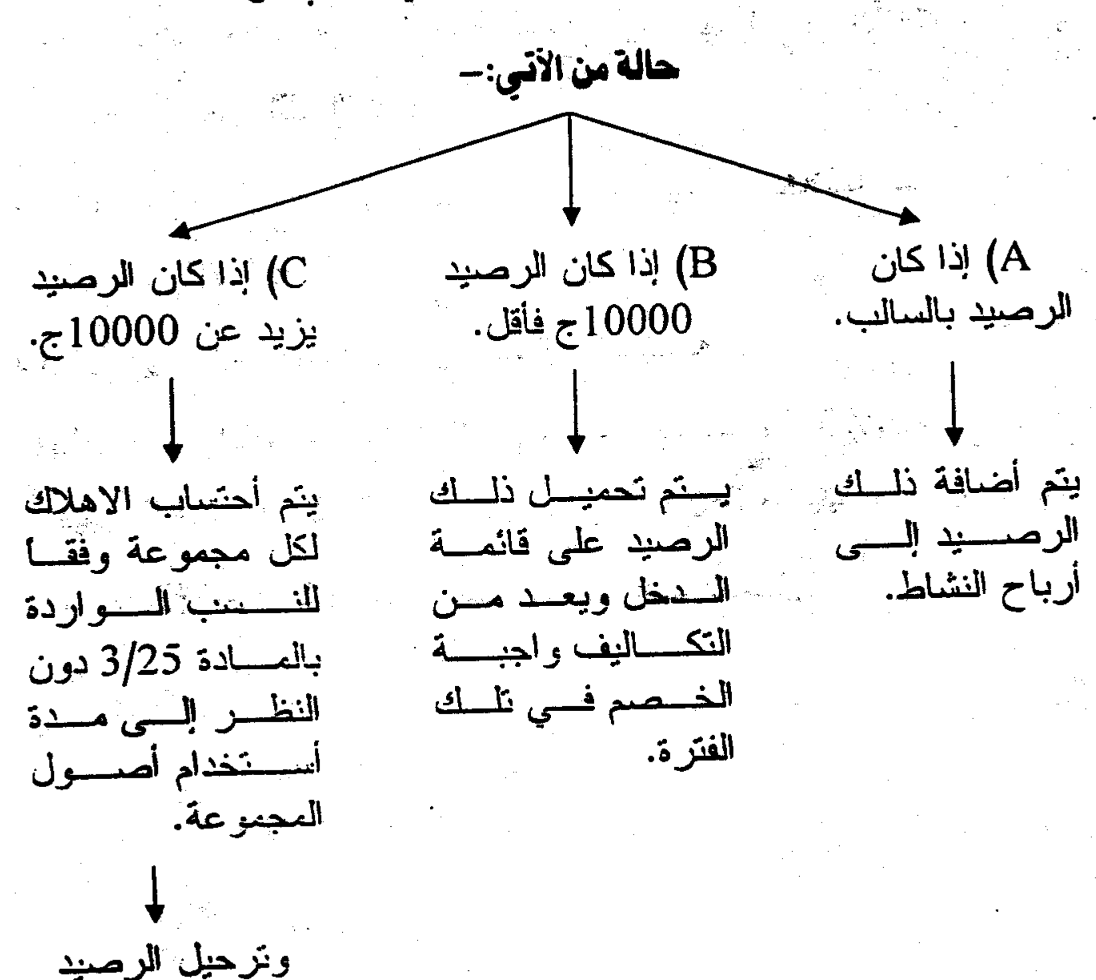
4- لايسري بشأن الاصول المهداه التي تدرج قيمتها ضمن الاحتياطيات الاهلاك المقرر في المواد 25،26،27 من القانون (كما أنها لاتخضع للضريبة).

**3- طريقة تحديد أساس الإهلاك**

يتم تحديد القيمة القابلة للاهلاك للاصول الواردة في البند (3) والمادة (25) في ضوء أساس الاهلاك والذي يتحدد على النحو التالي:-

| | | |
|---|---|---|
| القيمة الدفترية لكل مجموعة من الاصول أول الفترة. | | xxx |
| **<u>يضاف اليها</u>** | (+) | |
| تكلفة التطوير أو التحسين أو التجديد أو إعادة البناء. | | xxx |
| يطرح منها | (-) | |
| قيمة الأهلاك السنوي | xx | |
| قيمة بيع الاصول التي تم التصرف فيها | xx | |
| قيمة التعويض الذي تم الحصول عليه نتيجة فقدها أو هلاكها | xx | |
| | | xxx |
| رصيد يتم معالجته على النحو التالي | | xx |

**وتتمثل المعالجة الضريبية لذلك الرصيد حسب كل حالة من الآتي:-**




**4- الإهلاك المعجل للآلات والمعدات المستخدمة في الاستثمار في مجال الإنتاج.**

تشجيعاً لتحديث المنشآت لآلاتها والاستثمار في ذلك المجال قررت المادة (27) من القانون والمادة (35) من اللائحة التنفيذية خصم نسبة 30% من تكلفة الالات والمعدات في أول فترة ضريبية للانتاج بشروط هي:-

a) أن يتم خصم 30% من تكلفة الالآت والمعدات.

b) أن يتم أستخدام الالآت والمعدات في الأنتاج فقط (الأنشطة الـــصناعية) سواء أكانت جديدة أو مستخدمة (بمعني أن السيارات أو الآثاث لا تستفيد من تطبيق نص تلك المادة).

c) أن يتم ذلك الخصم في أول فترة ضريبية يتم من خلالها أستخدام تلـــك الالات في الانتاج.

d) أن يكون لدي الممول دفاتر وحسابات منتظمة.

e) أن أساس الاهلاك (مادة26) يتم حسابه بعد خصم 30%، بمعني إدراج القيمة الباقية بعد ذلك الخصم إلى أساس الاهلاك، فأقساط الاهلاك العادية (مادة 25) يتم حسابها بعد خصم ذلك الاهلاك المعجل.

## Bad Debts الديون المعدومة 8/3/2

### أولاً: النصوص القانونية

#### 1- مادة (28) من القانون

يسمح بخصم الديون المعدومة التي قام الممول باستبعادها من دفاتر المنشأة وحساباتها اذا ما تقدم بتقرير من احد المحاسبين المقيدين بجدول المحاسبين والمراجعين يفيد الشروط الاتية:

1- ان يكون لدى المنشأة حسابات منتظمة.

2- ان يكون الدين مرتبطا بنشاط المنشأة.

3- ان يكون قد سبق ادراج المبلغ المقابل للدين ضمن حسابات المنشأة.

4- أن تكون المنشأة قد اتخذت اجراءات جادة لاستيفاء الدين ولم تتمكن من تحصيله بعد 18 شهرا من تاريخ استحقاقه.

ويعتبر من الاجراءات الجادة لاستيفاء الدين ما يلي:

a) الحصول على امر اداء في الحالات التي يجوز فيها ذلك

b) صدور حكم من محكمة اول درجة بالزام المدين باداء قيمة الدين.

c) المطالبة بالدين في اجراءات تنفيذ حكم بافلاس المدين او ابرامه صلحا واقيا من الافلاس.

واذا تم تحصيل الدين او جزء منه وجب ادراج ما تم تحصيله ضمن ايرادات المنشأة في السنة التي تم التحصيل فيها.

Deduction of the bad depts., that the taxpayer excludes from the books and accounts of the establishment, shall be allowed if he/she submits a report from one of the accountants recorded in the list of accountants and auditors indicating the fulfillment of the following conditions:

1- Existence of regular accounts with the establishment.

2- The debt is connected with the activity of the establishment.

3- Previously including the debt counter value amount within the accounts of the establishment.

4- The establishment shall have taken serious procedures for settlement of dept and has been unable to collect it after eighteen months from its due date.

The following shall be consider among the serious procedures for settlement of the debt:

a) Obtaining a warrant for payment in the cases this is admissible.

b) Issue of a judgment by a court of first degree binding the debtor to settle the value of the debt.

c) Claiming the debt with in the procedures of executing the judgment declaring the debtor bankruptcy or the ruling binding him to conclude a composition.

If the dept, or part of it, is collected, the collected amount shall be included within the revenues of the establishment in the year during which the amount is collected.

**2- مادة (36) اللائحة التنفيذية**

| يعد من الإجراءات الجادة لاستيفاء الدين ، في تطبيق حكم البند (4) من المادة (28) من القانون ، إجراء المدين صلحا قضائيا واقيا من الإفلاس بناء علي طلب المدين لقاضي التفليسة مع جماعة الدائنين بشرط موافقة الدائنين الحائزين علي ثلثي قيمة الديون ، ويتم الصلح الواقي من الإفلاس وفقا لأحكام قانون التجارة الصادر بالقانون 17 لسنة 1999. | In applying the provision of article (28) item (4) of the law , carrying out a judicial composition in bankruptcy by the debtor with the group of creditors , based on his request to the justice in bankruptcy , subject to the consent of the creditors holding two thirds of the value of debts , shall be considered one of the serious procedures for settling the debt. The composition in bankruptcy shall take place according to the provisions of the trade law promulgated by law No. 17 of the year 1999. |
|---|---|

1) سمح القانون بموجب نص المادة (28) بخصم الديون المعدومة التي قامت المنشأة باستبعادها من دفاترها وحساباتها إذا ما تقدمت بتقرير من أحد المحاسبين المعتمدين يفيد توافر شروط أربعة هي:

1- أن يكون لديها حسابات منتظمة

2- أن يكون الدين مرتبط بنشاطها.

3- أن قد يكون قد سبق إدراج المبلغ المقابل للدين ضمن حساباتها.

4- أن تكون قد أتخذت إجراءات جادة **Serious procedures** لإستيفاء الدين ولم تتمكن من تحصيله بعد 18 شهر من تاريخ استحقاقه (سنة ونصف).

**وتعتبر من تلك الإجراءات وفقا لنص المادة 36 من اللائحة التنفيذية ما يلي:**

1- الحصول على أمر أداء **warrant for payments** في الحالات التي يحدث فيها ذلك.

2- صدور حكم Judgment من محكمة أول درجة court بالزام المدين بأداء قيمة الدين.

3- المطالبة بالدين في إجراء تنفيذ حكم بإفلاس المدين Debtor bankruptcy أو إبرام صلحاً واقيا عن الإفلاس.

4- إجراء المدين صلحا واقيا عن الإفلاس بناء على طلب المدين لقاضي التفليسة مع جماعة الدائنين بشرط موافقة الدائنين الحائزين على ثلث قيمة الديون، ويتم ذلك الصلح وفقاً لأحكام قانون التجارة.

لا شك أن الشرط الرابع الخاص باتخاذ المنشأة إجراءات جادة لاستيفاء الدين بعد مرور سنة ونصف من استحقاق الدين شرط صعب التحقيق عمليًا الأمر الذي جعل نص المادة (28) ولائحته معطلاً.

2) إذا تم تحصيل الدين أو جزء منه وجب إدراج ما تم تحصيله ضمن إيرادات المنشأة في السنة التي تم التحصيل فيها.

### 9/3/2 ترحيل الخسائر Carried forward losses

**نصوص القانون**

**1- نص المادة (29) من القانون**

| | |
|---|---|
| **اذا ختم حساب احدى السنوات بخسارة تخصم هذه الخسارة من ارباح السنة التالية، فإذا تبقى بعد ذلك جزء من الخسارة تنقل سنويا الى السنوات التالية حتى السنه الخامسة، ولا يجوز بعد ذلك نقل شئ من الخسارة الى حساب سنة اخرى.** | **If the account of one year is closed with a loss, such loss shall be deducted from the profits of the following year. If Part of the loss remains after that. It shall be carried forward annually to the following years until the fifth year, after which nothing of the loss shall be carried forward to another year's account.** |

2- نص المادة (37) من اللائحة التنفيذية

| | |
|---|---|
| يتحدد وعاء الضريبة علي دخل الأشخاص الطبيعيين وفقا لحكم المادة (6) من القانون ، وبالنسبة للشخص الذي تتعدد مصادر إيراداته المنصوص عليها في الفقرة الثانية من ذات المادة فيما عدا المرتبات وما في حكمها ، يراعي عند تحقق خسائر في أحد هذه المصادر ألا يتم إجراء الجمع الجبري إلا في حدود صافي الدخل منها ، وإذا تبقي جزء من هذه الخسائر يطبق بشأنه حكم المادة (29) من القانون والفقرة الثانية من المادة (35) منه بحسب الأحوال. | The tax bracket concerning the income of the natural persons shall be assessed according to the provision of article (6) of the law. With regard to the person with multiple revenue sources as prescribed in the second clause of the same article , excepting the salaries and the like , in case of incurring losses in one of these sources , the mandatory addition shall not take place except within limits of the net revenue from these sources. If a portion remains of these losses , the provision of article (29) and of the second clause of article (35) of the law shall apply , according to each case. |

## ثانيًا: الشرح والتحليل والتقييم

1) خصم الخسارة المرحلة

بموجب نص المادة (29) من القانون تخصم الخسارة Loss التي تتحقق في ختام السنوات من أرباح السنة التالية، وإذا ما تبقى جزء منها يتم نقله سنوياً إلى السنوات التالية حتى نهاية السنة الخامسة فقط.

ورغماً أن نص تلك المادة يعتبر خروجا على مبدأ سنوية الضريبة، إلا أن القصد منها تحقيق العدالة للممول أو تحقيق صالح الدائنين للمنشأة باعتبار أن الفلسفة من النص هو المحافظة علي رأس المال وصيانته.

2) شروط ترحيل الخسارة وفقًا لنص المادة (29) من القانون والمادة 37 من اللائحة التنفيذية

1- لا يجوز ترحيل الخسارة إلى أكثر من خمس سنوات متتالية.

2- لا يستفيد من ترحيل الخسارة إلا الممول الذي تحددت الخسارة باسمه(الذي ربطت الخسارة باسمه) سواء استمر في مزاولة النشاط الخاضع للضريبة في ذات المنشأة أو زاول نفس النشاط أو نشاطا آخر يخضع للضريبة في منشأة أو منشأة أخرى[1] ويسري ذات الحكم على الورثة حيث لا يستفيدون من حكم المادة لأنهم ممولين ذوي ذمة مستقلة عن مورثهم، وإذا استمروا في استغلال منشأة مورثهم وتقاسموا نتيجة الاستغلال فإن الضريبة تربط على حصة كل وارث شخصيا.

3- بالنسبة للشخص الطبيعي الذي تتعدد مصادر إيراداته فيما عدا المرتبات يرعي عند تحقيق خسائر في أحد هذه المصادر إلا يتم إجراء الجمع الجبري إلا في حدود صافي الدخل منها.

4- إمساك الممول دفاتر منتظمة تطبيقا لنص المادة (35).

| | |
|---|---|
| مجموعة صافي الدخل (الأوعية) طبقا للمادة (6) من القانون. | |
| صافي إيرادات المرتبات وما في حكمها. | xxx |
| صافي أرباح (خسائر) النشاط التجاري أو الصناعي. | xxx |
| صافي إيرادات (خسائر) النشاط المهني أو غير التجاري. | xxx |
| صافي إيرادات (خسائر) الثروة العقارية. | xxx |

ثالثا: ينتقد المؤلف موقف المشرع من تحديد قيد زمني خمسة أعوام لترحيل تلك الخسائر المرحلة، حيث لا يوجد أي أساس علمي بناء عليه تم تحديد معيار السنوات الخمس، وكان المنطقي فتح القيد الزمني لترحيل الخسائر لتستقطع من الأعوام التالية تحقيقا للفكر المحاسبي والاقتصادي من

---

[1] التعليمات التفسيرية لمصلحة الضرائب بتاريخ 1958/2/9.

أهمية الحفاظ على رأس المال وصيانته باعتباره الضمان الحقيقـــي للـــدائنين والطرف الثالث.

ويساير ذلك التشريع الضريبي في المملكة المتحدة والذي يسمح بالترحيل المطلق للخسائر للأمام إلى أن يتم استنفاذها بالكامل.

## 5/3/2 الأشخاص المرتبطون Related parties

### أولاً: النصوص القانونية

### 1- نص المادة (30) من القانون

اذا قام الاشخاص المرتبطون بوضع شروط في معاملاتهم التجارية او المالية تختلف عن الشروط التي تتم بين اشخاص غير مرتبطين من شأنها خفض وعاء الضريبة او نقل عبئها من شخص خاضع للضريبة الى اخر معفى منها او غير خاضع لها، يكون للمصلحة تحديد الربح الخاضع للضريبة على اساس السعر المحايد.

ولرئيس المصلحة ابرام اتفاقات مع اشخاص مرتبطة على اتباع طريقة او اكثر لتحديد السعر المحايد في تعاملاتها.

وتحدد اللائحة التنفيذية لهذا القانون طرق تحديد السعر المحايد.

If the associate person set conditions in their commercial or financial dealings different from the conditions taking place between non-associate persons, which are liable to reduce the tax base or transfer its burden from a taxable person to another tax-exempted or non-taxable person, the Administration may determine the taxable profit on basis of the natural price.

The head of the Administration may conclude agreements with associate persons on following one more methods for determining the natural price in the Administration's dealing.

The executive regulations of the present law shall determine the methods of determining the neutral price.

### 2- نص المادة (38) من اللائحة التنفيذية

للمصلحة التحقق من تطبيق الأشخاص المرتبطين للسعر المحايد في معاملاتهم بشأن تبادل السلع والخدمات والمواد الخام والمعدات الرأسمالية وتوزيع المصروفات المشتركة والإتاوات والفوائد وغير ذلك من المعاملات التجارية أو المالية التي تتم فيما بينهم.

The Authority shall have the right of verifying the associated parties application of the natural price in their transactions concerning the exchange of goods, services, raw materials and capital equipment, as well as the distribution of common expenses , royalties , and interests , and other commercial or financial transactions carried out between them.

## 3- نص المادة (39) من اللائحة التنفيذية

نص المادة (39) من اللائحة التنفيذية

يتم تحديد السعر المحايد ، المنصوص علية في المادة (30) من القانون طبقا لإحدى الطرق الأتية:

1- طريقة السعر الحر المقارن

وفقا لها يكون تحديد سعر السلعة أو الخدمة فيما بين الأطراف المرتبطة علي أساس سعر ذات السلعة أو الخدمة إذا تمت بين الشركة وأشخاص غير مرتبطين. ويعتمد في هذه المقارنة علي أساس سلعة أو خدمة أخري مماثلة ويؤخذ في الاعتبار العوامل الأتية:

أ- الشروط القانونية التي يتحمل بها كل طرف من أطراف التعاقد.

ب - ظروف السوق.

ج- الظروف الخاصة بالعملية المعنية .

2- طريقة التكلفة الإجمالية مضافا إليها هامش ربح وفقا لهذه الطريقة يكون تحديد سعر السلعة أو الخدمة مضافا إليها نسبة مئوية معينة كهامش ربح لصالح الشركة البائعة أو مؤدية الخدمة ويحدد هامش الربح علي أساس هامش الربح الذي يحصل عليه الممول في معاملاته التي تتم مع أطراف مستقلة أو هامش الربح الذي يحصل عليه طرف مستقل آخر في معاملات أخري مشابهه.

3- طريقة سعر إعادة البيع

ووفقا لهذه الطريقة يكون تحديد سعر السلعة أو الخدمة فيما بين الأطراف المرتبطة علي أساس سعر السلعة أو الخدمة وفقا لسعر إعادة البيع إلي طرف ثالث غير مرتبط بعد خصم نسبة تمثل هامش ربح مناسب للطرف الوسيط ويحدد هامش الربح علي أساس الهامش الذي يحصل عليه نفس البائع من خلال معاملاته مع أطراف مستقلة.كما يجوز أن يحدد علي أساس الهامش الذي يحصل عليه الممول المستقل في معاملة مماثلة.

The natural price prescribed in article (30) of the law shall be determined according to the following methods:

1- Method of comparative free price:

According to this method, the price of the commodity or service between the associated parties shall be on the basis of the price of the same commodity or service when taking place between the company and non-associated parties.

In this comparison, the price of another similar commodity or service shall be drawn upon, and the following factors shall be taken into consideration.

A) The legal conditions to be shouldered by each of the contract parties.

B) The market conditions.

C) The concerned transaction related conditions.

2- Method of the total cost with an added margin of profit:

According to this method, determining the price of the commodity or service between the associated parties shall be on the basis of the total cost of the commodity or service to which a specific percentage is added as a margin of profit in favor of the selling company or the company performing the service. The margin of profit shall be determined on the basis of the margin of profit the taxpayer obtains in his dealings with independent parties, or the margin of profit obtained by another independent party in other similar dealings.

3- Method of the re-sale price:

According to this method, determining the price of the commodity or service between the associated parties shall be on the basis of the total commodity or service price according to the price of re-sale to a third non-associated party, after deducting a percentage representing a suitable margin of profit to the intermediary party. The margin of profit may also be determined on the basis of the margin the independent taxpayer obtains in a similar dealing.

## 4- نص المادة (40) من اللائحة التنفيذية

تكون الأولوية في تحديد السعر المحايد لطريقة السعر الحر المقارن ،وفي حالة عدم توافر البيانات اللازمة لتطبيق هذه الطريقة يتم تطبيق احدي الطريقتين الأخريين المنصوص عليهما في المادة السابقة.

وفي حالة عدم إمكانية تطبيق أي من الطرق الثلاث المشار إليها في المادة السابقة يجوز إتباع أي طريقة من الطرق الواردة بنموذج منظمة التعاون الاقتصادي والتنمية أو أي طريقة أخري ملائمة للممول.

وفي جميع الأحوال يجوز الاتفاق مسبقا بين الإدارة الضريبية والممول علي الطريقة التي يتبعها الممول في تحديد السعر المحايد عند تعاملة مع الأطراف المرتبطة.

Priority in determining the neutral price shall be for the method of the comparative free price. In case the data necessary for applying this method are unavailable, any of the two other methods prescribed in the previous article shall apply.

In case non of the three methods referred to in the previous article is possible to apply, any one of the methods mentioned in the form of the economic cooperation and Development Organization, or any other method suitable for the taxpayer may be followed.

In all case , a prior agreement be reached between the tax department and the taxpayer concerning the method to be followed by the taxpayer for determining the neutral price upon concluding a dealing with the associated parties.

## ثانياً: الشرح والتحليل والتقييم

1) لمصلحة الضرائب تحديد الربح الخاضع للضريبة علـــى اســاس الــسعر المحايد (السعر الذي يتحدد وفقاً لقوى السوق وظروف التعامل بين شخصين غير مرتبطين) بعد التحقق من قيام الأشخاص المرتبطون[1]بوضع شروط في

---

[1] يقصد بالأشخاص المرتبطين شخص يرتبط بالممول بعلاقة تؤثر في تحديد وعاء الضريبة مثل:
1- الزوج والزوجة والأصول والفروع.2 - شركة الأموال والشخص الذي يملك فيها بشكل مباشر أو غير مباشر 5% على الأقل او قيمة الأسهم أو من حقوق التصويت.3 - شركة الأشخاص والشركاء المتضامنون والموصون فيه أي شركتين أو أكثر يملك شخص أخر 50% على الأقل من عدد أو قيمة الأسهم أو حقوق التصويت في كل منها. 4- أي شركتين أو أكثر يملك شخص آخر 50% على الأقل من عدد أو قيمة الأسهم أو حقوق التصويت في كل منها.

معاملاتهم تختلف عن الشروط التي تتم بين أشخاص غير مرتبطين من شأنه:

- تخفيض وعاء الضريبة.
- أو نقل عبئها من شخص خاضع للضريبة إلى آخر معفي منها أو غير خاضع لها.

2- لمصلحة الضرائب التحقق من تطبيق الأشخاص المرتبطون للسعر المحايد في معاملات بشأن:

- تبادل السلع والخدمات والمواد الخام والمعدات الراسمالية.
- توزيع المصروفات المشتركة.
- الإتاوات والفوائد.
- وغير ذلك من المعاملات التجارية والمالية التي تتم فيما بينهم.

3- تتمثل طرق تحديد السعر المحايد في الآتي:

1- طريقة السعر الحر المقارن - أي السعر المطبق إذا تمت المعاملات بين الشركة وأشخاص غير مرتبطين، ويتم ذلك على أساس أي سلعة أو خدمة اخرى مماثلة.

2- طريقة التكلفة الإجمالية مضافاً إليها هامش ربح (يحصل عليه الممول في معاملاته التي تتم مع أطراف مستقلة أو يحصل عليه طرف مستقل آخر في معاملات أخرى مشابهة).

3- طريقة سعر إعادة البيع إلى طرف ثالث ثالث غير مرتبط بعد خصم نسبة تمثل هامش ربح مناسب للطرف الوسيط.

D) تكون الأولوية في تحديد السعر المحايد لطريقة السعر الحر المقارن وفي حالة عدم إمكانية تطبيق أي من الطرق الثلاثة يجوز إتباع طريقة من الطرق الواردة بنموذج منظمة التعاون الإقتصادي والتنمية أو طريقة أخرى ملائمة للممول.

ويجوز الاتفاق مسبقاً بين الإدارة الضريبية والممول على الطريقة التي يتبعها الممول في تحديد السعر المحايد.

## Exemptions الإعفاءات 11/3/2

### أولاً النصوص القانونية

### 1- نص المادة (31) من القانون

يعفى من الضريبة :

1- أرباح منشآت استصلاح أو استزراع الأراضي وذلك لمدة عشر سنوات اعتبارا من تاريخ بدء مزاولة النشاط.

2- أرباح منشآت الدواجن وتربية النحل وحظائر تربية المواشي وتسمينها ، ومشروعات مصايد ومزارع الاسماك ، وارباح مشروعات مراكب الصيد ، وذلك لمدة عشر سنوات من تاريخ بدء مزاولة النشاط.

3- ناتج تعامل الاشخاص الطبيعيين عن استثماراتهم في الاوراق المالية المقيدة في سوق الاوراق المالية المصرية مع عدم جواز خصم الخسائر الناجمة عن هذا التعامل او ترحيلها لسنوات تالية .

4- ما يحصل عليه الاشخاص الطبيعيون من :

- عوائد السندات وصكوك التمويل على اختلاف انواعها المقيدة في سوق الاوراق المالية المصرية التي تصدرها الدولة او شركات الاموال .

- التوزيعات على اسهم رأس مال شركات المساهمة والتوصية بالاسهم.

التوزيعات على حصص رأس المال في الشركات ذات المسئولية المحدودة وشركات الاشخاص وحصص الشركاء غير المساهمين في شركات التوصية بالاسهم.

The following shall be exempted from the tax:

1- Profits of the land reclamation or cultivation establishments for a period of ten years effective from the date of beginning the exercise of activity.

2- Profits of establishments of poultry production, bees breeding, cattle breeding and fattening pens, and fisheries projects, as well as profits of trawlers projects, for a period of ten years from the date of beginning the exercise of activity.

3- Yield of natural persons, dealing in their investments in securities listed in the Egyptian Stock Exchange along with non-permitting the deduction of losses resulting from this dealing or carrying them forward to the following years.

4- All that the natural persons obtain as represented in:

Interests of all kinds of debentures and finance bonds listed in the Egyptian Stock Exchange, which are issued by the government or associations of capital.

Dividends of the shares of the capital of the joint stock companies and partnerships limited by shares.

Dividends of the shares of the capital of limited liability companies, partnerships, and non- shareholder partners in joint stock companies, and partnerships limited by shares.

التوزيعات على صكوك الاستثمار التى تصدرها صناديق الاستثمار .

5-العوائد التي يحصل عليها الاشخاص الطبيعيون عن الودائع وحسابات التوفير بالبنوك المسجلة فى جمهورية مصر العربية ، وشهادات الاستثمار والادخار والايداع التى تصدرها تلك البنوك ، وعن الودائع وحسابات التوفير فى صناديق البريد ، وعن الاوراق المالية وشهادات الايداع التى يصدرها البنك المركزي .

6-الأرباح التي تتحقق من المشروعات الجديدة المنشأة بتمويل من الصندوق الاجتماعي للتنمية فى حدود نسبة هذا التمويل ، وذلك لمدة خمس سنوات ابتداء من تاريخ مزاولة النشاط أو بدء الإنتاج بحسب الأحوال ، ولا يسرى هذا الإعفاء الا على أرباح من ابرم قرض الصندوق باسمه .

Dividends of the investment securities issued by the investment funds.

5- Returns obtained by the natural persons from deposits, saving accounts in the banks registered in the Arab Republic of Egypt, the investment, saving and deposit certificates issued by these banks, as well as the deposits and saving accounts in postal saving banks, and the securities and deposit certificates issued by the Central Bank.

6- Profits realized from the new projects established by the finance from the Social Fund for Development with in the limits of the ratio of this finance for a period of five years from the date of beginning the exercise of activity or beginning the production, according to each case. This exemption shall not apply except to the profits of that who concluded the fund loan in his name.

## 2- نص المادة (41) من اللائحة التنفيذية

يراعي ما يلي عند تطبيق حكم المادة (31) من القانون :

1- يشمل الإعفاء المقرر لحظائر تربية المواشي وتسمينها ما تنتجه هذه المواشي من ألبان بشرط عدم مزاولة نشاط تجارة الألبان ومنتجاتها بصفة مستقلة .

The following shall be observed in applying the provision of article – 31 of

1 - The exemption prescribed for livestock breeding and fattening holds shall comprise the dairy products produced by them, providing the trade activity in milk and dairy products shall not be exercised independently.

2- يسري الإعفاء المقرر لمشروعات مراكب الصيد علي الأرباح الناتجة عن المشروع لمدة عشر سنوات من تاريخ بداية النشاط ويقصد بالمشروع مزاولة نشاط الصيد سواء بمركب واحد أو أكثر مملوك أو مستأجر ، ويقتصر هذا الإعفاء علي الأرباح الناتجة عن نشاط الصيد .

3- يسري الإعفاء المقرر لمنشآت تربية النحل علي المنشآت التي لم تمض علي بدء مزاولتها النشاط قبل تاريخ العمل بالقانون مدة عشر سنوات ، وذلك في حدود ما تبقي من هذه المدة ، أما المنشآت التي تبدأ في مزاولة النشاط بعد تاريخ العمل بالقانون فتتمتع بكامل مدة الإعفاء

2 - The exemption prescribed for trawler projects shall to the profits of the project for a period of ten years from the date of starting the activity. The term project shall mean exercising the activity of fishing whether by means of one or more owned or hired trawlers. This exemption shall be limited to the profits resulting from the fishing activity.

3 - The exemption prescribed for bee breeding installations shall apply to the installations that have spent no more than ten years since starting their exercise of the activity before the effective date of the law, within the limits of the remaining portion of that period. But, with regard to the installations starting the exercise of activity after the effective date of the law, they shall enjoy the whole period of exemption.

## نص المادة (42) من اللائحة التنفيذية

يشترط لتطبيق الإعفاء المقرر بالبند (6) من المادة (31) من القانون لأرباح المشروعات الجديدة المنشأة بتمويل من الصندوق الاجتماعي للتنمية ما يأتي :

1- أن يكون تاريخ مزاولة النشاط بالمشروع لاحقا لتاريخ التمويل من الصندوق الاجتماعي للتنمية .

2- أن تكون أرباح المشروع ناتجة عن مباشرة النشاط التجاري والصناعي فقط

Applying the exemption prescribed in article (31) item (6) of the law to the profits of the new projects established with finance from the Social Fund for Development, shall be conditional upon the following:

1 - The date of exercising the activity in the project shall be subsequent to the date of finance by the Social Fund for Development.

2- The profits of the project shall result from exercising the commercial and industrial activity exclusively.

3- أن يتخذ المشروع شكل المنشأة الفردية.

وتكون مدة الإعفاء الضريبي خمس سنوات تبدأ من تاريخ مزاولة النشاط أو بدء الإنتاج بحسب الأحوال، ويتوقف سريان هذا الإعفاء إذا تم التنازل عن المنشأة أو تغيير شكلها القانوني.

وفي جميع الأحوال لا يسري هذا الإعفاء الضريبي إلا بالنسبة للإرباح الناتجة عن التمويل من الصندوق الاجتماعي للتنمية.

3 - The project shall assume the form of individual establishment.

The period of fiscal exemption shall be for five years beginning from the date of exercising the activity or starting the production, according to each case. Applying that exemption shall be discontinued if the establishment is alienated, or its legal form is changed.

In all cases, this fiscal exemption shall only apply to the profits resulting from the finance provided by the Social Fund for Development.

## ثانياً: الشرح والتحليل والتقييم

حدد المشرع الإعفاءات الضريبية للأشخاص الطبيعيين في المادة (31) من القانون والمادتين 41، 42 من اللائحة التنفيذية في ستة بنود على سبيل الحصر على النحو التالي:

1- أرباح منشآت استصلاح أو استزراع الأراضي لمدة عشر أعوام من تاريخ بدء المزاولة[1].

2- أرباح مشروعات الإنتاج الداجني والحيواني والأسماك ومشروعات تربية النحل لمدة عشر سنوات من تاريخ بدء المزاولة

حيث يراعى ما يلي:

- يشمل الإعفاء المقرر لحظائر تربية المواشي وتسمينها ما تنتجه هذه المواشي من ألبان بشرط عدم مزاولة نشاط تجارة الألبان ومنتجاتها بصفة مستقلة.

---

[1] بينما جاء نفس الإعفاء للأشخاص الاعتبارية لمدة عشر أعوام اعتباراً من تاريخ بدء مزاولة النشاط أو بدء الإنتاج حسب الأحوال.

- يسري الإعفاء المقرر لمشروعات مراكب الصيد على الأرباح الناتجة عن المشروع (ويقصد به مزاولة نشاط الصيد سواء بمركب واحد أو أكثر مملوك أو مستأجر) ويقتصر هذا الإعفاء على الأرباح الناتجة عن نشاط الصيد (دون تجارة الأسماك).

- يسري الإعفاء المقر لمنشآت تربية النحل على المنشآت التي لم تمضي على بدء مزاولتها النشاط قبل تاريخ العمل بالقانون مدة عشر سنوات وذلك في حدود ما تبقى من هذه المدة أما المنشآت التي تبدأ في مزاولة النشاط بعد تاريخ العمل بالقانون فتتمتع بكامل مدة الإعفاء.

3- يعفى الأشخاص الطبيعيون من الضريبة على ناتج تعاملاتهم عن استثماراتهم في الأوراق المالية المقيدة في سوق الأوراق المالية مع عدم جواز خصم الخسائر الناجمة عن هذا التعامل او ترحيل هذه الخسارة.

4- ما يحصل عليه الأشخاص الطبيعيون من:-

عوائد السندات وصكوك التمويل على اختلاف أنواعها المقيدة في سوق الأوراق المالية المصرية التي تصدرها شركات الأموال المصرية أو تصدرها الدولة.

- كذلك أعفي المشرع التوزيعات على الأسهم التي يحصل عليها الأشخاص الطبيعيون نتيجة مساهمتهم في رأس مال الشركات المساهمة والتوصية بالأسيم.

- وأيضًا كذلك أعفى المشرع التوزيعات التي تتم على الشركاء في شركات الأشخاص منعًا من الازدواج الضريبي، حيث أن ربح الشركة الاعتباري قد سبق خضوعه للضريبة قبل التوزيع وبالتالي فإن التوزيعات تكون معفاه.

- كذلك أعفى المشرع التوزيعات على صكوك الاستثمار التي تصدرها صناديق الاستثمار.

5- كما تم إعفاء حسابات التوفير سواء بالبنوك أو صناديق التوفير والأوراق المالية وشهادات الإيداع التي يصدرها البنك المركزي.

وقد جاءت هذه الإعفاءات مطلقة دون قيد أو شرط وذلك لتشجيع الإدخار.

6- أعفى المشرع الأرباح التي تتحقق من مشروعات ممولة بواسطة الصندوق الاجتماعي للتنمية ولكن جاء هذا الإعفاء مقيد بالشروط الأتية:

1- أن يكون المشروع مقام بعد العمل بالقانون رقم (91) لسنة 2005 وأن لا يكون للمشروع وجود بأية صورة قبل تاريخ التمويل من الصندوق الاجتماعي للتنمية.

2- أن تكون أرباح المشروع من أرباح النشاط التجاري والصناعي فقط.

3- مدة الإعفاء الضريبي خمس سنوات تبدأ من تاريخ مزاولة النشاط أو بدء الإنتاج بحسب الأحوال.

4- ان يتخذ المشروع الجديد بتمويل من الصندوق الاجتماعي للتنمية شكل المنشأة الفردية.

5- يتوقف سريان الإعفاء الضريبي المذكور إذا تم التنازل عن المنشأة أو تغيير شكلها القانوني.

6- تحدد نسبة التمويل على أساس قيمة القرض منسوبًا إلى رأس مال المنشأة من واقع السجل التجاري وتعدل هذه النسبة بأي زيادة لرأس المال تتم خلال فترة الإعفاء الضريبي.

7- يكون للمصلحة قصر الإعفاء على الأرباح الناتجة عن الأموال المستثمرة في البند (و) إذا تبين لها أن أرباح المشروع تتجاوز الأرباح الناتجة عن استثمار هذه الأموال في الظروف المعتادة.

وفي جميع الأحوال لا يشمل الإعفاء أرباح التوسعات إذا كانت من خلال منشأة أخرى.

وفي رأي المؤلف أن البندين 4، 5 من القانون تمثل دخل من رأس مال منقول، ومعلوم أن القانون رقم 91 لسنة 2005 قد قام بإلغاء الضريبة على إيرادات رؤوس الأموال المنقولة إلا أنه ابقى الناتج من وجود الأصل أي الإبقاء على الإعفاء ، وهذا يعتبر تناقضحيث أن مفهوم الإعفاء يعني أن الواقعة المنشئة للضريبة قد تحققت إلا أنه لأسباب اقتصادية أو اجتماعية أو سياسية أعفى الدخل او جزء منه للخضوع للضريبة، أي أن الإعفاء استثناء من المبدأ العام – وهو الخضوع للضريبة – وهو غالبًا ما يكون مقيدًا بشروط معينة، ولا يجوز إعفاء إيرادات معينة من ضريبة لم تخضع لها ابتداء، والقاعدة هي خضوع إيرادات معينة لضريبة ما والاستثناء هو إعفاء بعض الإيرادات من تلك الضريبة، إلا أن ذلك لم يحدث حين تم النص على ما جاء في البندين 4، 5 من المادة (31) من القانون على الرغم من ان تلك الإيرادات هي إيرادات رؤوس اموال منقولة والأصل أنها تخضع للضريبة على إيرادات رؤوس الأموال المنقولة، الأمر الذي يشير حتمًا إلى عدم قانونية ودستورية تلك البنود المعفاه في المادة (31) من القانون.

## 12/3/2 تطبيقات محاسبية للضريبة على النشاط التجاري والصناعي

**أولاً** : تطبيقات محاسبية للضريبة على الإيرادات الخاضعة للضريبة .

**ثانياً** : تطبيقات محاسبية للضريبة على أرباح العقود طويلة الأجل .

**ثالثاً** : تطبيقات محاسبية للضريبة على التكاليف والمصروفات واجبة الخصم .

**رابعاً** : تطبيقات المحاسبة الضريبية للتكاليف والمصروفات غير واجبة الخصم .

**خامساً** : تطبيقات المحاسبة الضريبية للخسائر المرحلة .

**سادساً** : تطبيقات المحاسبة الضريبية للمعاملات مع الأطراف المرتبطة .

**سابعاً** : تطبيقات محاسبية على الإعفاءات الضريبية على الأشخاص الطبيعيين

**ثامناً** : الإقرارات الضريبية المؤيدة أو غير المؤيدة بحسابات .

**تاسعاً** : أسئلة وتدريبات عملية.

**أولاً: تطبيقات محاسبية الضريبة علي الإيرادات الخاضعة للضريبة Taxable Revenues**

طبقاً لنص المادة (17) من القانون والمادة (24) من اللائحة التنفيذية يتأسس صافي الربح الخاضع للضريبة على جميع الإيرادات التي تحققها المنشأه سواء اكانت a- إيرادادية Operating وهي تلك التي تنتج من الاستغلال العادي لأوجه النشاط التجاري والصناعي ، b- أو رأسمالية Capital وهي التي تنتج من زيادة قيمة بيع أحد أصول المنشأه عن قيمته الدفترية ، C- أو كانت عرضية Casual أو فرعية Subsidiary وهي التي تلك قد تنشأ من الحصول على أحد التعويضات أو تنتج من التصفية أومن مباشرة عمليات لا تدخل في النشاط الرئيسي للمنشأه .

**1- مجمل أرباح التشغيل**

تطبيقاً للمعيار المحاسبي المصري رقم (11) يعرف مصطلح الإيراد بأنه عبارة عن الدخل الذي ينشأ عن ممارسة المنشأه لأنشطتيا العادية ويشار إلية بمسميات عديدة مثل المبيعات والاتعاب والعوائد وتوزيعات الأرباح والاتاوات وذلك كله طبقاً لطبيعة النشاط العادي بالمنشأه .

وحيث أن المشكلة والموضوع الاساسي في المحاسبة عن الإيراد هي متي يتحقق الإيراد فقد حددت معايير المحاسبة المصرية أن الإيراد يتحقق عندما يكون هناك توقع كافي بأن هناك منافع أقتصادية مستقبلية سوف تتدفق إلى المنشأه وأنه يمكن قياس قيمة هذه المنافع بطريقة منطقية يعتمد عليها .

وبصفة عامة يتضمن الإيراد في تطبيق معايير المحاسبة كل من :-

A - إيراد بيع السلع

وتتضمن السلع هنا كل من السلع المنتجة بمعرفة المنشأه بغرض البيع،وكذلك السلع المشتراه بغرض أعادة بيعها مثل البضائع المشتراه أو الأرض والممتلكات الاخري التي تحتفظ بها المنشأه بغرض أعادة بيعها .

B- إيراد تقديم الخدمات

وتتمثل في قيام المنشأه بتنفيذ عمل متفق عليه بموجب عقد وذلك خلال فترة زمنية متفق عليها والتي قد تكون فترة مالية واحدة أو أكثر .

C- إيراد من أستخدام الأخرين الاصول المنشأه مما ينتج عنه :-

1- عوائد وهي التي تكون مقابل أستخدام النقدية أو مافي حكميا أو المبالغ المستحقة للمنشأه .

2- أتاوات وهي التي تكون مقابل أستخدام الأصول طويلة الأجل الخاصة بالمنشأه مثل براءات الأختراع والعلامات التجارية وحقوق الأمتياز وحقوق الطبع والنشر وبرامج الحاسب الآلي .

3- توزيعات الأرباح وهي التي تتمثل في توزيعات الأرباح عن مساهمة المنشأه في منشأة أو منشأت أخري .

ويتم قياس الدخل من أوجه نشاط الشركة حسب طبيعتها على النحو التالي :-

A- مجمل ربح التشغيل للمنشأت التجارية

يتحدد مجمل الربح بالفرق بين صافي قيمة المبيعات وتكلفة تلك المبيعات، ويقصد بصافي المبيعات **Net Sales** بأنها إجمالي إيرادات المبيعات مطروحاً منها مردودات المبيعات ، في حين تتحدد تكلفة المبيعات **Cost of Sales** بتفاعل كل من صافي تكلفة المشتريات مضافاً إليها قيمة مخزون أول المدة مطروحاً منها قيمة مخزون أول المدة (قيمة المشتريات مطروحاً منها مردودات المشتريات ومضافا

إليها كافة المصروفات ذات الصله ± التغير قيمة المخزون من البضائع من البضائع المشتراه بغرض البيع) .

**B- مجمل ربح التشغيل للمنشآت الصناعية**

يتحدد مجمل الربح بنفس الطريقة المتبعة في المنشآت التجارية ، إلا أن الاختلاف ينصب في قياس تكلفة المبيعات في المنشآت الصناعية التي تتحد بتفاعل تكلفة الأنتاج التام خلال العام مع التغير في مخزون الأنتاج التام في أول الفترة وأخرها . وتقاس تكلفة الأنتاج التام بإجمالي التكاليف الصناعية للبضائع التي تم تصنيعها خلا العام (مخزون أول المدة من الأنتاج غير التام والمواد الخام مضافاً إليها صافي المشتريات خلال العام من المواد الخام وأجور العماله والمصروفات الصناعية الأخري مطروحاً منها مخزون أخر الفترة من الأنتاج غير التام والمواد الخام بينما تتحدد قيمة الأنتاج غير التام بتكلفة المواد والأجور والمصروفات الصناعية الأخري لذلك الأنتاج حتي نهاية العام.

**2- مجمل ربح التشغيل للمنشآت الخدميه** [1]

ويقاس مجمل الربح بالفرق بين إيراد الخدمات ومصروفاتها المرتبطة بها، على سبيل المثال يتم تحديد مجمل ربح السياحة بالفرق بين إيرادات الخدمات السياحية مطروحاً منها مصروفات الخدمات السياحة . ويراعي عن قياس مجمل ربح التشغيل أتباع الاسس والإجراءات المحاسبة المنصوص عليها في معايير المحاسبة مثل تطبيق أساس الأستحقاق ومقابلة الإيرادات بالتكاليف ذات الصله .

---

[1] يراجع بالتفصيل :-

د. أمين السيد أحمد لطفي ، المحاسبة الضريبية في شركات السياحة ، دار النهضة العربية ، القاهرة ، 1999 ص 80-90 .

ويراعي عند قياس مجمل ربح التشغيل اتباع الاسس والاجراءات المحاسبية المنصوص عليها في معايير المحاسبة مثل تطبيق أساس الاستحقاق ومقابلة الايرادات بالتكاليف ذات الصلة .

كما يتعين التحقق من أن قوائم جرد المخزون تشتمل على كافة أنواع المخزون المملول للمنشأة سواء أكان لدي مخازنها أو موجودة بمخازن الغير على سبيل الأمانه ، كما تدخل بضاعة الأمانه المتبقية في مخازن الوكلاء بدون بيع أخر العام ضمن عناصر مخزون أخر الفترة ، كما يتضمن مخزون أخر المدة كافة البضائع المشتراه من الخارج ومازالت بالطريق حتي نهاية العام .

كما يتعين الأشارة الي الفرق بين المبيعات النقدية والإجله أو المبيعات بالتقسيط أو المبيعات كبضاعة أمانه على النحو التالي :-

**1- المبيعات النقدية :**

وهي مبيعات يتم تحصيلها نقداً وهي ثابته بموجب فائدة البيع التي يحررها البائع إلى المشتري ، حيث يتم الإعتراف بالإيراد عند أتمام تسليم البضائع للمشتري ، وإستلام البائع لقيمة البضائع نقداً .

**2- المبيعات الآجله :**

وهي المبيعات التي يتم تنفيذها بالآجل ، بحيث لا يتم دفع ثمنها أو جزء منه إلا بعد فترة من تاريخ البيع ، بناء على الإتفاق بين البائع والمشتري .

**3- مبيعات التقسيط :**

إذا تمت المبيعات بنظام التقسيط ، حيث لايتم تسليم السلعة المباعة إلى المشتري إلا عند قيامه بسداد آخر قسط من قيمتها ، فأنه يتم الإعتراف بالإيراد الناتج عن مثل هذه المبيعات عند تسليم السلع للمشتري . بينما إذا كانت الخبرة السابقة تشير إلى أن معظم هذه المبيعات تم تتم بصورة دائمة

ومستمرة ، فأنه يمكن الإعتراف بالإيراد عندما يتم إستلام الدفعة الأساسية تحت حساب البيع ، بشرط أن تكون البضائع متاحة لدي البائع ومحددة وجاهزة لتسليمها للمشتري .

أما إذا كانت مبيعات التقسيط تتم على أساس سداد المقابل على أقساط ، فأنه يتم الإعتراف بسعر البيع بدون الفوائد كايراد في تاريخ البيع ، ويكون سعر البيع هو القيمة الحالية للمقابل ، ويتم تحديدها بخصم قيمة الأقساط المستحقة،بإستخدام سعر الفائدة المستهدف . ويتم الإعتراف بالفائدة كايراد عندما تستحق وعلى أساس التناسب الزمني أخذاً في الإعتبار سعر الفائدة المستهدف.

**4- المبيعات كبضاعة أمانة :**

وهي تتمثل في البضاعة التي ترسلها المنشآة "الأصيل" إلى وكلائها لبيعها لحسابها نظير عمولة . ويتم معالجتها ضريبياً على أساس عدم تسجيلها ضمن المبيعات إلا أذا تم بيعها فعلاً . مع مراعاة إدراج البضاعة المتبقية لدي الوكلاء بقوائم جرد المنشأة (الأصيل) وفقاً لطريقة التقويم المعتمدة ضريبياً .

**5- المبيعات في صورة مسحوبات صاحب المنشأه :**

إذا ما سحب صاحب المنشأة بضاعة تتعامل فيها المنشأه لإستخدامها في أغراضه الشخصية ، فأن يجري العرف المحاسبي قد جري بإستنزالها من المشتريات إذا تم تسجيلها بالتكلفة ،أما إذا سجلت بسعر البيع ، فإنها تدرج ضمن المبيعات ، ومن وجهة النظر الضريبية فإن قيمة مسحوبات الممول من البضاعة تقدر بسعر تكلفتها .

*** وفيما يلي أمثلة توضيحية لشرح التطبيق المحاسبي لمجمل أرباح التشغيل.**

**1- مثال**

فيما يلي بعض العمليات المرتبطة بأحد المنشآت الفردية خلال عام 2007:-

1-- لم يتم أدراج أحد فواتير المبيعات بدفتر اليومية في شهر ديسمبر بلغت قيمتها 30000 جنيه علماً بأن تكلفة شراء البضائع التي تضمنتها تلك الفترة قد أدرجت كمشتريات بمبلغ 23000 جنيه .

2-- رسلت بضاعة لأحد وكلاء البيع بالعمولة قيمة مطالبتها 250000 جنيه تم تسجيلها ضمن مبيعات الشركة ، إلا أنه قد تبين وجود رصيد باقي للبضاعة لدي تلك الوكيل قيمتها بسعر الفاتورة 120000 جنية . علماً بأن السعر يتحدد على أساس التكلفة + 20%هامش للربح .

3- تضمنت قائمة الدخل مبلغ 20000 جنية تعويضات قضائية نتيجة قيام أحدي الشركات بفسخ توريد بضاعة للمنشأة . علماً بأن التعويض لم يتم سداده بعد نتيجة إستئناف تلك الشركة للحكم الإبتدائي .

**المطلوب**

تحديد الربح الخاضع للضريبة إذا علمت أن صافي الربح من واقع قائمة الدخل عام 2007 قد بلغ 250000 جنية .

**تحديد الربح الخاضع للضريبة**

| | | |
|---|---|---|
| 250000 | | صافي الربح من واقع قائمة الدخل . |
| + | | **يضاف إليه** |
| 30000 | 30000 | ربح بضاعة مباعة لم تسجل بالدفاتر (مرفق 1) . |
| | | **يخصم منه** |
| | 20000 | أرباح غير محققة عن بضاعة باقية لدي أحدي وكلاء البيع (مرفق 2) |
| (-) | | |
| 40000 | 20000 | تعويضات قضائية غير محصلة بعد . |
| 260000 | | صافي الربح الخاضع للضريبة . |

**ملاحظات متممه**

**1- ربح بضاعة مباعة لم يتم إدراجها بالدفاتر**

قيمة إيراد البضاعة من واقع فاتورة غير مسجلة (-) تكلفة شراء البضاعة صفر(حيث تم أدراج قيمتها كمشتريات في قائمة الدخل)

30000

0

30000 جنيه

**2- أرباح غير محققة عن بضاعة باقية لدي وكلاء البيع بالعمولة**

تلك الإرباح غير محققة وبالتالي فأنها لاتخضع للضريبة لعدم أتمام واقعة البيع ، ويتم حساب تلك الإرباح على النحو التالي :-

البضاعة الباقية بدون بيع 120000ج X $\frac{20}{120}$ 20000 جنيه

**3- تعويضات قضائية غير محصلة بعد**

يتم خصم مبلغ التعويض القضائي من صافي الربح لعدم تحصيله . وهولايخضع للضريبة حيث لا يعتبر إيراد محققا إلا بواقعة التحصيل ، وبالتالي فأنها تخصم من الربح الخاضع للضريبة حيث تنص المادة (17) من القانون على مايلي :

20000 جنيه

**تحدد أرباح النشاط التجاري والصناعي على أساس الإيراد الناتج ...... ...... بما ذلك ..... الإرباح المحققة من التعويضات التي يحصل عليها الممول ....**

2- مثال

بلغ الدخل قبل الضريبة لأحدي المنشأت الفردية الصناعية من واقع قائمة الدخل عن عام 2006 مبلغ 150000 جنيه والمطلوب تحديد صافي الدخل الخاضع للضريبة في 31 ديسمبر عام 2006 إذا علمت الآتي :-

A- بلغت مشتريات المواد الخام خلال الفترة مبلغ 150000 جنيه على النحو التالي:-

| التاريخ | الوحدة | القيمة |
|---|---|---|
| 1 يناير | 2500 وحده | 25000 جنيه |
| 20 مارس | 2000 وحده | 24000 جنيه |
| 10 مايو | 3000 وحده | 45000 جنيه |
| 25 أغسطس | 1000 وحده | 14000 جنيه |
| 2 ديسمبر | 3500 وحده | 42000 جنيه |

B- تتضمن مصروفات نقل المشتريات من المواد الخام مبلغ 4000 جنيه تم سدادها مقدماً .

C- بلغت قيمة مخزون أول المدة من المواد الخام 60000 جنيه (عدد 4000 وحده) .

3- بلغت تكلفة المخزون أخر المدة من المواد الخام 97000 جنيه (عدد 7500 وحدة) طبقاً لطريقة الوارد أخير يصرف أولاً (علما بأن المنشاه كانت تستخدم طريقة الوارد أولاً يصرف في السنوات السابقة) .

**الإجابة**

| | جنيه | جنيه |
|---|---|---|
| صافي الربح قبل الضريبة من واقع قائمة الدخل | | 150000 |
| **يضاف إليه** | | |
| 1- مصروفات نقل المشتريات المدفوعة مقدما تطبيقا لأساس الأستحقاق . | 4000 | |
| 2- فرق تقويم مخزون آخر المدة من المواد نظرا لقيام المنشاه بتعديل طريقة التقويم من الوارد أولا صادر أولا إلي الوارد أخيرا صادر أولا مما أدي إلي وجود فرق في التقويم يحسب على النحو التالي:- | | |
| (أ) قيمة المخزون وفقا لطريقة الوارد أخيرا صادر أولا = 47000 جنيه . | | |
| (ب) قيمة المخزون وفقا لطريقة الوارد أولا صادر أولا : | | |
| - 3500 وحدة (مشتريات ديسمبر) = 42000 | | |
| - 1000 وحدة ( مشتريات أغسطس ) = 14000 | | |
| - 3000 وحدة ( مشتريات مايو ) = 45000 | | |
| 101000 | | |
| فرق التقويم (4000) | | |
| أي أن التعديل أدي إلى نقص المخزون بمقدار 4000 وبالتالي يتم تخفيض صافي الربح بقيمته ، ولذلك يتم أضفة إلى صافي الربح | 4000 | |
| | | 8000 |
| **صافي الربح الخاضع للضريبة** | | 158000 |

## 2- الإرباح الرأسمالية Capital Gains

وفقاً لنصوص المواد 17 ، 20 31 من القانون ، والمواد 24 ، 42 من اللائحة التنفيذية تتمثل الأرباح الرأسمالية في الآتي :-

### A - أ رباح بيع الأصول الثابتة

عند بيع المنشأه لأحد أصولها الثابته لأي سبب ملائم (على سبيل المثال عدم أستمرار صلاحية ذلك الأصل أقتصاديا أو فنيا) قد يتولد ربح أو خساره رأسماليه نتيجة ذلك البيع أو التصرف ، وكامثله على تلك الأصول الثابته التي يمكن التصرف فيها :-

1- المباني والمنشأت والتجهيزات والسفن والطائرات .

2- الأصول المعنوية المشتراه كالشهره والعلامة التجارية .

3- الأراض والأعمال الفنية والأثرية والمجوهرات .

4- الحاسبات الآليه ونظم المعلومات والبرامج وأجهزة تخزين البيانات .

5- جميع أصول النشاط الأخري للمنشأه كالسيارات والآلات والأجهزة والمعدات والآثاثات وما إلى ذلك .

ويتم قياس الربح الرأسمالي (أو الخسارة الرأسمالية) لتلك الأصول على أساس الفرق بين القيمة البيعية لذلك الأصل والقيمة الدفترية له ، وتقاس القيمة الدفترية للأصول القابلة للاهلاك بالفرق بين تكلفة الأصل التاريخية ومجمع الاهلاك المتراكم ، ويتم قياس تكلفه الاهلاك الخاصة بالبندين 4 ،5 وفقا لنص المادة (25) البند (3) والمادة(26) من القانون على النحو التالي :-

- تتحدد المحاسبة الضريبية لبيع الأصول المنصوص عليها في المادة (3) من المادة (25) وفقا لحكم المادة (26) من القانون على النحو التالي :

- الحاسبات الآلية ونظم المعلومات والبرامج وأجهزة تخزين البيانات .

- وكذلك بالنسبة لجميع أصول النشاط الأخري .

فقد جاء بالمادة (25) بند [3] بأن إهلاك هذين البندين يتم حسابهما طبقاً لأساس الإهلاك وهو عبارة عن القيمة الدفترية للبند (أ) والبند (ب) كما وردت بالميزانية الإفتتاحية للفترة الضريبية .

ويزيد هذا الأساس بما يعادل تكلفة الأصول المستخدمة وتكلفة التطوير والتجديد والتحسين أو إعادة البناء خلال الفترة الضريبية .

ويقل اساس الإهلاك بما يعادل قيمة الإهلاك السنوي وقيمة بيع الأصول التي يتم التصرف فيها وبقيمة التعويض الذي تم الحصول عليه نتيجة فقدها أو هلاكها خلال الفترة الضريبية .

مع عدم التقييد عند حساب الإهلاك بمدة إستخدم الأصل حيث يحتسب الإهلاك بالكامل ايا كانت المدة التي تم فيها شرائه او إستخدامه أو تطويره أو إعادة بنائه .

وعندما تزيد قيمة التعويض عند التصرف في احد الأصول عن القيمة الدفترية للأصل أي يكون (أساس الإهلاك سالب) تضاف قيمة التعويض أو التصرف إلى إيرادات الممول .

وإذا لم يزد أساس الإهلاك على مبلغ عشر الآف جنية فإنه يعتبر بالكامل من التكاليف واجبة الخصم . وعلى العكس يستمر حساب الإهلاكات بالنسب التي أوردها القانون لكل فئة في حالة زيادة أساس الإهلاك عن عشرة الآف جنيه .

وتجدر الإشارة إلى أن المشرع قد وقع في خطأ جسيم عندنا تجاهليت المادة(17) من القانون أخضاع الإرباح الناتجة عن بيع أصول المنشأه المنصوص عليها في البند (3) أ ، ب من المادة (25) من القانون ، إلا أن اللائحة التنفيذية في المادة (70) قد تداركت ذلك الخطأ ، حيث نصت على أن تكون المعاملة الضريبية

للارباح الرأسمالية التي تتحقق من بيع تلك الأصول وفقاً لحكم المـادة (26) مـن القانون [1]

**B- الإرباح المحققة من التعويضات التي يتم الحصول عليها نتيجة هـلاك أو الاستيلاء على أي أصل من الأصول الثابتة**

نصبت المادة (17) من القانون والمادة 70 من اللائحة التنفيذية علـى خـضوع الإرباح المحققة من التعويضات التي يحصل عليها الممـول نتيجـة الهـلاك أو الاستيلاء على أي أصل من الاصول المنصوص عليها في البنـود 1، 2 ، 3 ، 4 من المادة (25) من القانون .

ويتم قياس تلك الإرباح المحققة بمقارنة قيمة التعويض التي تم الحصول عليهـا والقيمة الدفترية للاصول .

**C-أرباح التصفية**

طبقاً لنص المادة 17 من القانون تخضع أرباح التصفية خلال الفترة الضريبية للضريبة ، حيث أن فترة تصفية أنشطة المنشأه تمثل فترة مزاولة النشاط ، ومن ثم فإن الإرباح التي تتحقق خلال تلك الفترة تخضع للضريبة بغض النظر عن المـدة التي تستغرقها تلك التصفية .

وتتمثل تلك الإرباح في تلك التي تنشأ نتيجة إنتهاء أعمال المنـشأة وبيـع أصولها واستخدام حصيلة التصرف في تلك الأصول في سداد ماعليها مـن إلتزامات و توزيع ماتبقي من أموال على مالك المنشأة بعد خصم مـصاريف التصفية .

---

[1] ينتقد المؤلف تدارك اللائحة التنفيذية للخطأ الجسيم الذي وقع فيه المشرع في المادة (17) ، حيث كـان الاخري تعديل نص القانون وفقاً للدستور الذي اوجب أنه لا تعديل للقانون إلا بقانون .

**D- الإرباح الرأسمالية الناتجة من التعامل في الأوراق المالية**

تطبيقاً لنص البند (3) من المادة (31) من القانون يعفي ناتج تعامل الأشخاص الطبيعيين من أستثماراتهم في الأوراق المالية المقيدة في سوق الأوراق المالية المصرية مع عدم جواز خصم الخسائر الناجمة عن هذا التعامل أو ترحيلها إلى سنوات تاليه وفقا لتلك المادة ، فذلك الإعفاء لا يسري على ناتج التعامل في الأوراق المالية غير المقيدة في سوق الاوراق المالية المصرية .

**E- الإرباح الناتجة عن إعادة التقييم**

طبقا لنص المادة (20) من القانون لاتسري الضريبة على الإرباح الناتجة من إعادة تقييم أصول المنشأه الفردية عند تقديمها كحصة عينية نظير الاسهام في رأس مال شركة مساهمة بشرطين :-

- أن تكون الاسهم المقابلة للحصة العينية أسهما أسمية وليس لحاملها .
- إلا يتم التصرف في تلك الأسهم مدة خمس سنوات .

وعلى ذلك تسري الضريبة على أرباح إعادة التقييم في ظل الأحوال التالية :-

- عدم تحقق أحد الشرطين سالف الذكر .
- تقديم أصول المنشأه الفردية كحصة في رأس مال أحد شركات الأشخاص (توصية بسيطة أو تضامن) .

**1- مثال عملي**

قامت منشأة فردية ببيع بعض الآتها في 2007/6/30 نقدا بمبلغ 80000 جنيه ، وقد تم الشراء النقدي لتلك الآلات القديمة في 2005/7/1 بمبلغ 100000جنيه والتي تم إحلالها بالات جديدة بمبلغ 120000 جنيه في 2007/7/1 والتي تم أستخدامها في الإنتاج في 2007/8/1 .

**المطلوب**

المحاسبة الضريبية للربح الرأسمالي لبيع الالات علماً بأن المنشأه تستخدم طريقة القسط الثابت بمعدل أهلاك يبلغ 12.5% .

**الحل**

**1- المحاسبة الضريبية لعمليات شراء الالات**

تطبيقا لنصوص مواد القانون (25) ، (26) ، (27) ومواد اللائحة التنفيذية رقم (34) ، (35) يتم إجراء المعالجة المحاسبية لعمليات بيع الالات على النحو التالي :

**(A) الربح الرأسمالي من وجهة النظر المحاسبية**

| | | | |
|---|---|---|---|
| 80000 جنيه | | | قيمة بيع الآلات |
| | | | **صافي القيمة الدفترية** |
| | 100000 | | تكلفة الالات مشتراه في 2005/7/1 |
| | 3/250 | | (-) مجمع أهلاك الآلات |
| | | | من 2005/7/1 حتي 2006/2/31 |
| | | | $100000X \frac{12.5}{100} X$ 2.5 سنة |
| | | 6250 | من 2007/1/1 حتي 2009/6/30 |
| 62500 | 347500 | | $100000X \frac{12.5}{100} X$ 0.5 سنه |
| 17500 | | | |

**(B) الربح الرأسمالي من وجهة نظر الفكر الضريبي**

| | | | |
|---|---|---|---|
| 80000 جنيه | | | قيمة بيع الآلات |
| | | | **صافي القيمة الدفترية** |
| | 100000 | | تكلفة الآلات المشتراه في 2005/7/1 |
| | | | (-) |
| | | | مجمع أهلاك الآلات |
| | | 62500 | من 2005/7/1 حتي 2006/2/31 |

| | | | |
|---|---|---|---|
| سنة 2.5 X $\frac{25}{100}$ X 100000<br>من 2007/1/1 حتي 2009/6/30<br>سنه 0.5 X $\frac{25}{100}$ X 100000 | 12500 | 75000 | 25000 |
| | | 25000 | |
| الربح الرأسمالي ضريبيا | | | 55000 |

**2- فرق الربح الرأسمالي**

55000 – 17500 = 37500

يتم أضافة الفرق إلى صافي الربح الخاضع للضريبة .

**- مثال**

أشترت منشأه فردية مخزنا بمبلغ 100000 جنيه في أول أبريل ، وقد بلغت رسوم تسجيله 5000 جنيه، وأتعاب المحاماه 5000 ، وفي أول شهر أبريل عام 2006 قامت المنشأه بتجديد المخزن بمبلغ 20000 جنيه وبلغت مصاريف الصيانة مبلغ 5000 جنيه وفي شهر ديسمبر 2006 قامت المنشأه ببيع المخزن مبلغ 130000 جنيه وبلغت تكاليف إتمام البيع مبلغ 5000 جنيه . فإذا علمت أن معدل الإهلاك المعتمد ضريبيا هو 5%سنويا

**المطلوب**

تحديد قيمة الأرباح الرأسماليه الواجب خضوعها للضريبة في عام 2006 .

## الحل

تحدد الأرباح الرأسماليه الخاضعة للضريبة على النحو التالي :

| | جنيه | جنيه |
|---|---|---|
| القيمة البيعية للأصل | | 130000 |
| **يخصم منها** | | |
| **1- القيمة الدفترية للأصل في تاريخ البيع :** | | |
| ثمن شراء الأصل | 100000 | |
| رسوم التسجيل | 5000 | |
| أتعاب المحاماه | 5000 | |
| | 110000 | |
| تكاليف التجديد | 20000 | |
| مجموع | 130000 | |
| (-) مجمع الأهلاك | | |
| 110000X %5 X11000 = (12/24) | | |
| 130000X %5 X4875 = (12/9) | 15875 | |
| القيمة الدفترية للأصل | 114125 | |
| **2- مصروفات إتمام البيع** | 5000 | |
| **مجموع** | | 119125 |
| **الأرباح الرأسمالية الخاضعة للضريبة** | | 10875 جنيه |

### 3-الإيرادات الفرعية أو العرضية

### 1 - إيرادات العقارات المبنية والأراضي الزراعية

تنتج تلك الإيرادات من أستخدام الأخرين لأصول المنشأه نظير تأجير العقارات المبنية أو الأراضي الزراعية التي تدخل في ممتلكات وأصول قائمة المركز المالي للمنشأه .

ومنعاً للازدواج الضريبي الذي قد يترتب نتيجة أخضاع تلك الإيرادات المتضمنه في قائمة دخل المنشأه للضريبة مره ، ومره أخري نتيجة خضوعها

للضريبة على المباني أو ضريبة الأطيان ، فأن المشرع قد سمح بموجب المادة (23) من القانون بخصم الضريبة العقارية التي تتحملها المنشأه ضمن التكاليف واجبة الخصم .

**2- عوائد الأستثمار في الأراق المالية**

أعفي المشرع عوائد الأستثمار في الأوراق المالية من الضريبة على النحو التالي :-

a- بموجب البند (4) من المادة (31) من القانون تم إعفاء عوائد السندات وصكوك التمويل على أختلاف أنواعها التي تصدرها الدولة أو شركات الأموال من الضريبة بشرط أن تكون مقيده في سوق الأوراق المالية المصرية .

b- بموجب البند (4) من المادة (31) تعفي التوزيعات على أسهم رأس مال شركات المساهمة أو التوصية بالأسهم ، أو كانت على حصص رأس المال في الشركات ذات المسئولية المحدودة أوفي شركات الأشخاص أوكانت على حصص الشركاء غير المساهمين في شركات التوصية بالأسهم .

c- بموجب البند (4) من المادة (31) تم إعفاء التوزيعات على صكوك الأستثمار التي تصدرها صناديق الأستثمار .

d- بموجب البند (5) من المادة (31) من القانون يتم الأعفاء من الضريبة على كل من عوائد الودائع وحسابات التوفير بالبنوك المسجلة في مصر ، وعوائد الودائع وحسابات التوفير في صناديق البريد بالأضافة إلى عوائد الأوراق المالية وشهادات الايداع التي يصدرها البنك المركزي .

### 3- فروق العملة الأجنبية

تعتبر فروق العملة الأجنبية الناتجة عن تقييم الإيرادات والتكاليف فروقاً حقيقية تدخل في تحديد صافي الربح الخاضع للضريبة . ويتم ذلك بفتح " حساب فروق عملات أجنبية " تقيد فيه فروق العمله الناتجة عن الأختلاف بين سعر الصرف السائد وقت تحقق العملية وسعر الصرف وقت تحصيل الإيراد أو سداد التكاليف خلال السنه التي تحققت فيها هذه الفروق ، سواء كانت هذه الفروق دائنة أو مدينة ، وعلى أن تدرج نتيجة هذا الحساب في نهاية السنة بقائمة الدخل . وإما بالنسبة للمنشآت التي أعتمدت ميزانياتها بالعملة الأجنبية وحيث أن حساباتها ودفاترها منظمة وفقاً لهذة العملة ، فأن تقييم صافي الربح النهائي في هذه الحالة عن سنة معينة يتم على أساس سعر الصرف في تاريخ أقفال ميزانيه هذه السنة .

أما فرق إعادة تقييم أرصده الأصول والخصوم المسجلة بقائمة المركز المالي بالعملات الأجنبية في تاريخ أعدادها ، فتعتبر فروقاً غير حقيقية (أرباح أو خسائر) طالما لم يتم التصرف فيها ، وبالتالي فهي لا تدخل في جديد صافي الربح لأنها لم تنشأ عن عمليات تحققت بالفعل بل أنها مجرد فروق دفترية .

**1- مثال**

بلغ صافي الربح الضريبة لأحدي المنشآت الفردية التجارية من واقع قائمة الدخل مبلغ 100000 جنيه وذلك عن السنه المنتيية في 31 ديسمبر 2006 .

وقد تضمنت ايردات المنشأه عن هذا العام المبالغ التالية :

10000 جنيه ديون معدومة محصلة يسبق أن أعتمدت منها 8000 جنيه بمعرفة مأمورية الضرائب ، 10000جنيه قيمة تعويض قضائي لصالح المنشأه لتقليد الأسم التجاري لها علماً بأنها حصلت منها 5000 جنيه فقط ، 6000 أرباح بيع أوراق مالية مقيدة بالبورصة المصرية ،

10000 أرباح أسهم من شركة مساهمة قطاع خاص ، 7000 جنيه عوائد ودائع بالبنك الأهلي ، 22000 جنيه إيراد عقار مبني (الإيجار الشهري 2000 جنيه) ، 8000 جنيه فوائد بيع بالتقسيط .

**فإذا علمت مايلي :-**

أ- حصلت المنشأه على تعويض 10000جنيه مقابل ما أصاب بضائعها من تلف نتيجة حريق شب بأحد مخازنها ، ولم تقم بأدراجه ضمن إيراداتها نظراً لأنها أستخدمته بالكامل في شراء بضاعة جديدة بدلا من التي تلفت .

**والمطلوب**

إجراء التعديلات اللازمه لتحديد صافي الربح الخاضع للضريبة .

| | جنيه | جنيه |
|---|---|---|
| صافي الربح قبل الضريبة من واقع قائمة الدخل | | 100000 |
| **يضاف إليه** | | |
| 1- إيراد عقار مستحق تطبيقاً لأساس الأستحقاق . | 2000 | |
| 2- تعويض عن تلف البضاعة ، إذ يخضع للضريبة بمقدار ما حصلته المنشأة بالفعل ولاعبرة بإستخدام التعويض بالكامل في شراء بضاعة جديدة . | 10000 | |
| **مجموع** | | 112000 |
| **يخصم منه** | | |
| 1- ديون معدومة محصلة بسبب عدم إعتماد أعدامها من قبل بمعرفة مأمورية الضرائب (100000- 8000) . | 2000 | |
| 2- تعويض قضائي لم يحصل حيث يشترط لأخضاعه أن يتم تحصيله خلال السنه (10000- 5000). | 5000 | |
| 3- أرباح بيع الأوراق المالية المقيدة بالبورصة المصرية بأعتبارها معفاه من الضريبة . | 6000 | |
| 4- أرباح أسهم من شركة مساهمة قطاع خاص بإعتبارها معفاه من الضريبة | 10000 | |
| 5- عوائد ودائع بالبنك الأهلي بإعتبارها معفاه من الضريبة . | 7000 | 30000 |
| **صافي الربح الخاضع للضريبة** | | 82000 |

**ثالثاً : تطبيقات محاسبية للضريبة على أرباح العقود طويلة الأجل**

أن التحديد المحاسبي لصافي أرباح العقود طويلة الأجل الخاضعة للضريبة يستلزم تطبيق إجراءات المادة (21) من القانون والمادة (27) من اللائحة التنفيذية بالإضافة إلى ماقضي به المعيار المحاسبي المصري رقم (8) بعنوان عقود الإنشاءات .

**1- الخسائر المتوقعة لبعض العقود**

بصفة عامة تظهر مشكلة عند حساب نسبة الانجاز على أساس التكلفة الفعلية للإعمال المنفذه حتي نهاية الفترة منسوبه إلى إجمالي التكاليف المقدره للعقد (مع مراعاة إعادة حساب تلك النسبة عند تغير هذه التكاليف) في حالة حدوث خسارة كاملة لأحد العقود التي تتقدم بها المنشأه ،ومحاسبياً يقوم المحاسبون بتطبيق المعيار المحاسبي المصري رقم (8) الخاص بعقود الأنشاءات والذي بموجبه يتم تحميل خسارة العقد بالكامل على سنه واحده دون ترحيلها وتوزيعها على السنوات المقدرة للعقد ، إلا أنه ضريبياً يتعين قيام الشركة بتسبيب نسبية خسارة العقد لكل فتره على حده من عمر تلك العقد وفقاً لطريقة نسبة الأتمام الامر الذي يترتب عليه عدم أثبات خسارة العقد بالكامل على فترة واحدة ، مما ينشأ عنه ضريبية مؤجله يجب أثباتها في أصول المنشأه للاستفادة منها في سنوات لاحقه .

**2- المخصصات المكونه داخل كل عقد من العقود**

تنفرد شركات المقاولات بطبيعة خاصة على أعتبار أنها تقوم بتنفيذ عدد كبير من عقود المقاولات التي بموجبها يتحمل كل عقد بمخصصات تسفر عن تخفيض الربح الناتج من العقد ، وبالتالي تظهر قائمة الدخل صافي ربحا محاسبيا متأثرا في النهاية بنسبة الأتمام الخاضعة لكل عقد متضمنا تلك

المخصصات فتلك المخصصات محاسبياً تمثل تكلفة فعلية إلا أن تلك المخصصات يتم ردها إلى الوعاء تطبيقاً لأحكام القانون 91 لسنة 2005 هذا من جهة ، ومن جهة أخري قد لايتوفر لمصلحة الضرائب التحقق من رد الشركة لتلك المخصصات عند تطبيقها لنظام الفحص بالعينة لأعتماد القانون علي أساس الربط الذاتي من الممول ، ومن جهه ثالثة فان المشرع الضريبي قد أغفل المعالجات المحاسبية الأخري التي قد تستخدمها شركات المقاولات التي تتمثل في حصر الأعمال المنفذه أو ماتم إنجازه فعلياً من أعمال العقد الامر الذي في النهاية قد يؤدي لوجود تضارب عند أعداد الإقرار الضريبي فيما بين المعالجات المحاسبية والضريبية لأرباح تلك العقود .

**3- التكاليف والمصروفات غير المؤيده بمستندات**

ينفرد نشاط المقاولات والإنشاءات بوجود عديد من التكاليف والمصروفات التي جري العرف على عدم أثباتها بمستندات خارجية على سبيل المثال مصروفات الرمل والزلط والجبس ومرتبات العمالة اليومية وما إلى ذلك ، الامر الذي قد يعرض تلك المصروفات للاهدار من جانب مصلحة الضرائب ورد جزء كبير منها إلى وعاء الضريبة مما يعرض ذلك النشاط إلى مخاطر سداد ضريبة وغرامات على ذلك مما يجعل هناك فجوه كبيره فيما بين الربح من واقع الإقرار ومن واقع ربط مصلحة الضرائب .

**4- إهلاكات الأصول الثابتة**

ينفرد نشاط المقاولات والإنشاءات بخصائص فريده فيما يتعلق بأستخدام الآلات والمعدات على سبيل المثال شراء شركات الإنشاءات ومعدات وأدوات تستخدم خصيصاً في مشروع معين قد يتم إهلاكها ضريبياً قبل إنتهاء المشروع ذاته ، وقد يتم إستخدام نفس الأصول المهلكه ضريبياً في تنفيذ مشروع أخر أو عقد

مقاوله جديدة ، وبالتالي يتم تحميل نفس تكلفة أهلاك تلك الأصـول علـى العقـود الأخري مما تؤثر على نسبة أتمام العقد .

**5- أختلاف طبيعة عقود الإنشاءات عن عقود التصنيع التي تعمل بأسلوب أمر الانتاج طويل الأجل أو عقود الخدمات كالصيانة والتركيب.**

الامر الذي يتطلب معه في النهاية دراسة المصلحة أهمية عمل أقـرار خاص بنشاط المقاولات والأنشاءات ، التي يتطلب خصائصها أمتداد نـشاطها لأكثر من فترة ضريبية ومراعاة طبيعة التكاليف الخاصـة بتلـك الأنـشطه ولاسيما تلك التكاليف التي جري العرف على عدم أثباتها بمستندات خارجية أو تلك الآلات والأدوات التي يتم إستخدامها .

وإذا كان المشرع في المادة (21) من القانون قد أخـذ بطريقـة نـسبة الأتمام كأساس لتحديد صافي الربح الضريبي للعقود طويلة الأجل فأن التساؤل يثور حول مدي إمكانية تطبيق هذه الطريقة في الحالات التي تكون فيها تكلفة العقد غير ممكنه أولا يمكن الاعتماد عليها ، هل يتم تأجيل المحاسبة الضريبية عن صافي الربح حتي يتم إكتمال العقد ؟ ، وإذا كان ذلك غير ممكنا فما هي الطريقة الواجب تطبيقها في هذه الحالة ؟ ، ولاشك أن الأجابـة علـى تلـك التساولأت تستدعي إعادة النظر في تعديل المادة(21) من القانون بحيث يتعين أن توضح الطريقة الواجب تطبيقها في الحالات التي يتعذر فيها طريقة نسبة الأتمام.

**رابعاً : أمثله وتدريبات عمليه**

أ- ماهي العقود طويلة الأجل وشروطها وقواعد تحديد صافي الربح المحاسـبي و الضريبي لها[1].

---

[1] يراجع نص المادة (21) من القانون ، والمادة(27) من اللائحة التنفيذية والمعيار المحاسبي المـصري رقم (8) بعنوان عقود والانشاءات .

2- ماهي المعاملة الضريبية للخسائر المحققة في العقود طويلة الأجل التي تمتد لأكثر من فترة ضريبية .

3- وضع المشرع المصري قواعد خاصة لتحديد صافي الربح الضريبي للعقود طويلة الأجل - علق على هذه العبارة موضحا طبيعة تلك العقود والقواعد التي يجب أتباعها لتحديد صافي الربح الناتج عنها[2].

**4- علق على صحة أو خطأ العبارة التالية :-**

a- تعتمد المعاملة الضريبية للعقود طويلة الأجل على نظام ترحيل الخسائر إلى الخلف وإلى الأمام[3].

b- أستحدث القانون رقم 91 لسنة 2005 معالجة جديدة للعقود طويلة الأجل[4].

c- لا تختلف المعالجة المحاسبية والضريبية للعقود طويلة الأجل .

d- يمكن تطبيق المعاملة المحاسبية والضريبية للعقود طويلة الأجل في مختلف الأنشطة والخدمات على حدد السواء .

**1- مثال عملي**

حصلت أحدي شركات المقاولات على عقد أنشاء كوبري يستغرق تنفيذه ثلاثة سنوات بقيمة مبدئية للايرادت تبلغ 10000000 جنيه وقد قدرت القيمة التقديرية لإجمالي تكاليف العقد 8500000 جنيه .

إلا أنه في نهاية السنة الإولي قدرت الشركة أن تكاليف العقد قد زادت لتصبح 8750000 جنيه .

وفي السنة الثانية أعتمد صاحب العمل أوامر تعديل زادات من قيمة التعاقد بمبلغ 500000 جنيه ، وزادت من تكاليف العقد بمبلغ 300000 جنيه .

---

[2] يراجع نص المادة (27) من اللائحة التنفيذية للقانون .
[3] يراجع نص المادة (27) ، والمادة (29) من القانون .
[4] يراجع نص المادة (21) من القانون والمادة (27) من اللائحة التنفيذية .

**المطلوب**

التحديد المحاسبي لصافي الإرباح المحققة الخاضعة للضريبة في نهاية السنوات الثلاثة علما بأن :-

تكلفة العقد المنفقة حتي نهاية السنوات الثلاثة قد بلغت :-

| السنة الإولي | السنة الثانية | السنة الثالثة |
|---|---|---|
| 2500000 | 6500000 | 9050000 |

أولاً: تحديد نسبة الأتمام أو الانجاز

| | السنة الإولي | السنة الثانية | السنة الثالثة |
|---|---|---|---|
| قيمة العقد | 10000000 | 10000000 | 10000000 |
| أوامر التعديل | — | 500000 | 500000 |
| إجمالي إيرادات العقد | 10000000 | 10500000 | 10500000 |
| 1) تكلفة العقد المنفقة الفعلية حتي تاريخه | 2500000 | 6500000 | 9050000 |
| 2) التكلفة المقدره في العقد | 6250000 | 2550000 | — |
| 3) إجمالي تكلفة العقد المقدره | 8750000 | 9050000 | 9050000 |
| الأرباح المقدره | 1250000 | 450000 | 1450000 |
| مستوي الأتمام (2/1) | %28.57 | %71.82 | %100 |

## تمهيد للحل

| 1) إجمالي تكلفة العقد المنفقة الفعلية حتي تاريخه | السنة الاولي | السنة الثانية | السنة الثالثة |
|---|---|---|---|
| بيانات معطاه في التمرين | 2500000 | 6500000 | 9050000 |
| **2) إجمالي تكلفة العقد المقدره** | | | |
| A) السنة الاولي – بيانات معطاه | 8750000 | —— | 9050000 |
| B) السنة الثانية<br>تكلفة العقد المقدره بعد الزيادة<br>+ تكاليف زائدة نتيجة أوامر تعديل<br>300000 + 875000 | | 9050000 | |
| **3) التكلفة المقدره لأتمام العقد** | | | |
| تكلفة العقد المقدره – تكلفة العقد المنفقة | | | |
| السنة الاولي = 8750000 - 2500000 | 6250000 | | |
| السنة الثانية 9050000- 6500000 | | 2550000 | |
| السنة الثالثة 9050000- 9050000 | | | —— |
| **4) مستوى الأتمام** | | | |
| تكلفة العقد المنفقة حتي تاريخه / إجمالي تكاليف العقد المقدره | 2500000 / 8750000 | 6500000 / 9050000 | 9050000 / 9050000 |
| | %28.57 | %71.82 | %100 |

| ثانياً: تحديد إجمالي الإرباح المقدرة للعقد كل فترة ضريبية | حتي تاريخه | المحقق في السنوات السابقة | المحقق في السنة الحالية |
|---|---|---|---|
| السنة الاولــي<br>الإيرادات<br>%28.57 X 10000000<br>المصروفات<br>%28.57 X 8750000 | 2857000<br>2499875 | —<br>— | 2857000<br>2799875 |
| الأربـــــاح | 357125 | — | 357125 |
| السنة الثانية<br>الإيرادات<br>%71.82 X 10500000<br>المصروفات<br>%71.82 X 9050000 | 7541100<br>6499710 | 2857000<br>2499875 | 4684100<br>3999835 |
| الأربـــــاح | 1041390 | 357125 | 684265 |
| السنة الثانية<br>الإيرادات<br>%71.82 X 10500000<br>المصروفات<br>%71.82 X 9050000 | 1050000<br>9050000 | 7541100<br>6499710 | 2958900<br>2550290 |
| الأربـــــاح | 1450000 | 1041390 | 408610 |

## 2- مثال على تطبيق الخسائر المرحلة للإمام

بدأت أحدي شركات المقاولات نشاطها في بداية عام 2006 بتنفيذ عقد إنـــشاء جراج متعدد الطوابق قيمته 1500000 جنيه ، وقد قدرت الشركة أن تكلفة أنـــشاء ذلك الجراج تبلغ 1250000 جنيه ويستغرقه بقائمة ثلاثة سنوات ، وفيمـــا يلـــي البيانات الأخري الخاصة بالعقد خلال فترة الأنشاء :-

| بيان التكلفة | 2006 | 2007 | 2008 |
|---|---|---|---|
| - التكلفة الفعلية في سنوات سابقة a | — | 225000 | 1250000 |
| - التكلفة الفعلية خلال السنة b | 225000 | 1025000 | 325000 |
| - التكلفة المقدرة لأتمام العقد c | 1025000 | 300000 | — |

**المطلوب**

تحديد صافي الربح الضريبي لهذا العقد خلال فترات تنفيذه .

### الإجابة

سمحت الفقرة الخامسة من المادة (21) من القانون بخـــصم الخـــسارة التـــي تتحقق في الفترة الضريبية التي أنتهي خلالها تنفيذ العقد وذلك من أرباح الفترة أو الفترات الضريبية السابقة المحدد تنفيذ العقد خلالهـــا (ترحيـــل الخـــسائر للخلـــف LossCarry Back) وبما لا يجاوز أرباح العقد خلال تلك الفترة . وفي هذه الحالـــة يتم إعادة حساب الضريبة على هذا الأساس ويسترد الممول ما سدده بالزيادة منها.

وقد قضت الفقرة السادسة من المادة سالفة الذكر بأنه إذا تجـــاوزت الخـــسارة الناشئة عن تنفيذ العقد الحدود المشار إليها في الفقرة السابقة ، يـــتم ترحيـــل بـــاقي الخسائر إلى السنوات التالية ولمدة خمـــس ســـنوات (ترحيـــل الخـــسائر للأمـــام LossCarry Forward) .

يتم تحديد صافي الربح الضريبي في ضوء نص المادة (21) من القانون ، والمادة (27) من القانون خلال فترات بتنفيذ العقد على النحو التالي :-

a- تحديد نسبة أكتمال العقد

| بيـــان | 2006 | 2007 | 2008 |
|---|---|---|---|
| التكلفة الفعلية في سنوات سابقة | — | 225000 | 1250000 |
| التكلفة الفعلية خلال السنة | 225000 | 1025000 | 325000 |
| التكلفة الفعلية حتي 12/31 (1) | 225000 | 1250000 | 1570000 |
| التكلفة المقدرة لإتمام العقد | 1025000 | 300000 | — |
| إجمالي التكلفة المقدرة للعقد (2) | 1250000 | 1550000 | 1570000 |
| نسبة إكتمال العقد (1÷2) | %18 | %80 | %100 |

b- تحديد الربح المقدر للعقد

| بيـــان | 2006 | 2007 | 2008 |
|---|---|---|---|
| قيمة العقد (الإيراد الإجمالي) | 1500000 | 1500000 | 1500000 |
| (-) إجمالي التكلفة المقدرة للعقد | 1250000 | 1550000 | 1570000 |
| إجمالي الربح (الخسارة) المقدرة للعقد | 225000 | (50000) | (75000) |

c- الربح (الخسارة) المقدر للعقد خلال كل فترة ضريبية

| بيـــان | 2006 | 2007 | 2008 |
|---|---|---|---|
| إجمالي الربح (الخسارة) المقدرة للعقد | 225000 | (50000) | (75000) |
| نسبة إكتمال العقد | %18 | %100 | %100 |
| الربح (الخسارة) حتي 31/12 | 45000 | (50000) | (75000) |
| (-) ما أكتسب في السنوات السابقة | — | 45000 | 50000 |
| الربح (الخسارة) عن الفترة | 45000 | (95000) | (25000) |

- يتم حساب الربح المكتسب على أساس نسبة أكتمال العقد طالما كانت هناك أرباح متوقعة من العقد ، أما إذا كانت هناك خسارة متوقعة فتحتسب الخسارة المحققة حتي تاريخه على أساس 100% من إجمالي الخسارة المقدرة ، أي يجب الأعتراف بالخسائر المقدرة في الفترة التي حدثت فيها .

ويمكن إيراد مبلغ الإيراد والتكلفة المعترف بها في قائمة الدخل في السنوات الثلاثة للعقد على النحو التالي:-

| بيـــــان | حتي تاريخة (12/31) | معترف به في سنوات سابقة | معترف به في العام الحالي |
|---|---|---|---|
| عام 2006 | | | |
| الإيراد(1500000×18%) | 270000 | — | 270000 |
| (-) التكاليف (1250000× 18%) | 225000 | — | 225000 |
| الربـــح | 45000 | — | 45000 |
| عام 2007 | | | |
| الإيراد(1500000×80%) | 1200000 | 270000 | 930000 |
| (-) التكاليف (1250000× 80%) | 1250000 | 225000 | 1025000 |
| الربـــح | (50000) | 45000 | (95000) |
| عام 2008 | | | |
| الإيراد(1500000×100%) | 1500000 | 1200000 | 300000 |
| (-) التكاليف (1250000× 100%) | 1575000 | 1250000 | 325000 |
| الربـــح | (75000) | (5000) | (25000) |

d- تسوية الخسارة التي تحققت في نهاية تنفيذ العقد

خسائر عام 2008 = (25000) جنيه

(-) أرباح عام 2006 = 45000 جنيه

أرباح متبقية من عام 2006 20000

وفي هذه الحالة يتم إعادة حساب الضريبة على أرباح عام 2006 بحيث يسترد الممول الضريبة المدفوعة بالزيادة عن مبلغ 25000 جنيه .

### 3- مثال

بدأت أحدي المنشآت العقارية في تنفيذ أحد العقود خلال عام 2006 وقد أنتهت منه عام 2008 . وقد بلغت قيمة العقد 600000 جنيه ، وقدرت المنشآة تكاليفه بمبلغ 500000 جنيه . وفيما يلي البيانات المتعلقة بهذا العقد خلال فترة تنفيذه:

| بيـــان | 2006 | 2007 | 2008 |
|---|---|---|---|
| - التكلفه الفعلية في سنوات سابقة | — | 90000 | 334800 |
| - التكلفة الفعلية خلال السنة | 90000 | 244800 | 185200 |
| - التكلفة المقدرة لإكمال العقد | 410000 | 205200 | — |

**1- تحديد نسبة إكتمال العقد :**

| بيـــان | 2006 | 2007 | 2008 |
|---|---|---|---|
| التكلفه الفعلية في سنوات سابقة | — | 90000 | 334800 |
| التكلفة الفعلية خلال السنة | 450000 | 244800 | 185200 |
| التكلفه الفعلية حتي 12/31 (1) | 90000 | 334800 | 520000 |
| التكلفه المقدرة لإكمال العقد | 410000 | 205200 | — |
| إجمالي التكلفه المقدرة لإكمال العقد (2) | 500000 | 540000 | 520000 |
| نسبة إكتمال العقد (1÷2) | %18 | %62 | %100 |

**2- تحديد الربح المقدر للعقد**

| بيـــان | 2006 | 2007 | 2008 |
|---|---|---|---|
| قيمة العقد (الإيراد الإجمالي) | 600000 | 600000 | 600000 |
| (-)إجمالي التكلفه المقدرة لإكمال العقد | 500000 | 540000 | 520000 |
| إجمالي الربح المقدر للعقد | 100000 | 60000 | 80000 |

**3- الربح المقدر للعقد خلال فترة ضريبية**

| بيـــان | 2006 | 2007 | 2008 |
|---|---|---|---|
| إجمالي الربح المقدر للعقد (1) | 100000 | 60000 | 80000 |
| نسبة إكتمال العقد (2) | %18 | %62 | %100 |
| الربح المقدر للعقد حتي 12/31 (1 ×2) | 18000 | 37200 | 80000 |
| (-) الربح المكتسب في السنوات السابقة | — | 18000 | 37200 |
| الربح المقدر عن الفترة | 18000 | 19200 | 42800 |

يمكن إظهار مبلغ الإيراد والتكلفة والربح المعترف به في قائمة الدخل في السنوات الثلاث للعقد على النحو التالي :-

| بيـــان | حتي تاريخة (12/31) | معترف به في سنوات سابقة | معترف به في العام الحالي |
|---|---|---|---|
| عام 2006 | | | |
| الإيراد(600000×18%) | 108000 | — | 108000 |
| (-) التكاليف (500000× 18%) | 90000 | — | 90000 |
| الربـــح | 18000 | — | 18000 |
| عام 2007 | | | |
| الإيراد(600000×62%) | 392000 | 108000 | 264000 |
| (-) التكاليف (540000× 62%) | 334800 | 900000 | 144800 |
| الربـــح | 39200 | 18000 | 19200 |
| عام 2008 | | | |
| الإيراد(600000×100%) | 600000 | 372000 | 228000 |
| (-) التكاليف (250000× 100%) | 520000 | 334800 | 185200 |
| الربـــح | 80000 | 37200 | 42800 |

**ثالثاً : تطبيقات محاسبية للضريبة على التكاليف والمصروفات واجبة الخصم**

محاسبياً يمكن التمييز بين مصطلحي التكاليف **Costs** والمصروفات **Expenses** ، حيث يشير المصطلح الأول إلى ما يتم خصمه من الإيرادات للوصول إلى صافي الربح وله علاقة مباشرة بتكلفة السلع التي تنتجها المنشأه أو الخدمات التي تؤديها ، وحيث يتم بتويب التكاليف إلى مباشرة (وهي تلك المرتبطة بالأنتاج مثل تكاليف المواد والعماله) ، وتكاليف غير مباشرة (أولئك التي تتعلق بالأنتاج بطريقة غير مباشرة مثل تكاليف القوى المحركة وأجور الموظفين والإداريين ..) ، أما المصطلح الثاني – المصروفات فيقصد به مايجب خصمه

من الإيرادات إلا أنه ليس له علاقة مباشرة بتكلفة السلع أو الخدمات علـــى ســبيل المثال مصروفات البيع والمصروفات العمومية والإدارية وفي الجانب الآخر عادة ما يتم أستخدام مصطلحي التكاليف والمصروفات للأغــراض الــضريبية بــشكل مترداف ، حيث يمكن تصنيفهما إلى تكاليف ومصروفات واجبة الخصم تم تناولها في المادة (21) من القانون وأخري غير واجبة الخصم تم تناولها في المـــادة (24) من القانون .

ويمكن تصنيف التكاليف والمصروفات على أنها واجبة الخصم إلى تكــاليف ومصروفات مؤيدة بمستندات خارجية ، وتكاليف ومصروفات لم يجري العــرف على أثباتها بمستندات خارجية ، وذلك النوع الأخير يتم تحديده عن طريق المـــادة (28) من اللائحة التنفيذية على سبيل المثال مصروفات الانتقال والأكرميــات ... ألخ ، ويتم الاعتراف بتلــك المــصروفات بمــا لايجــاوز 7% مــن التكــاليف والمصروفات المؤيده بمستندات خارجية .

وفيما يلي تدريب عملي على المعالجة الضريبية للتكاليف والمصروفات واجبة الخصم .

**1- عوائد القروض**

بلغت جملة القروض التي حصلت عليها أحدي المنشآت الفردية التجارية مــن البنك الأهلي المصري لأستخدامها في النشاط مبلغ 1000000 جنيه وذلك في أول يناير 2006 ، فإذا علمت مايلي :

أ- أن العوائد المسددة عن هذه القروض عن عام 2006 بمعدل 25%.

ب- أن سعر الأئتمان والخصم المعلن من البنك المركزي في أول يناير 2006 بلغ 12% .

ج- أن إيرادات المنشأه عن عام 2006 تتضمن 100000 جنيه عوائد سندات مقيده في البورصة .

**المطلوب**

تحديد مقدار عوائد القروض الواجب إعتبارها من التكاليف واجبة الخصم عن عام 2006 .

**الإجابة**

تعتبر العوائد على القروض من التكـــاليف والمـــصروفات واجبـــة الخـــصم بالشروط التالية :-

1- إلا تكون القروض مدفوعة لأشخاص طبيعيين غير خاضعين أو معفيـــين من الضريبة – وذلك الشروط موجود لأن القروض تم الحصول عليها من شخص أعتباري (البنك الأهلي المصري) .

2- الا تزيد قيمة العوائد المسدده عن مثلي سعر الأئتمان والخصم المعلن مـــن البنك المزكري في بداية السنه الميلادية التي تنتهي فيها الفترة الضريبية .

1000000 جنيه × 12% × 2 = 240000 جنيه .

وحيث أن حيث العائد المسدد البالغ 250000 جنيه يزيد عـــن مثلـــي ســـعر الأئتمان والخصم المعلن والبالغ 240000 جنيه فإن الزيادة البالغ مقدارها 10000 جنيه (250000 – 240000) لاتعد من التكاليف واجبة الخصم طبقاً للمادة 24 من القانون .

3- أن يخصم من العوائد المدينة أي عوائد دائنة حصل عليها الممـــول مـــن الغير .

عوائد السنوات الدائنة = 100000 جنيه .

**يعد من التكاليف واجبة الخصم مايلي :-**

(250000 – 10000) – 150000 = 140000 جنيه .

4- يتم أستبعاد عوائد السنوات المقيده بالبورصة المعفاه من الضريبة من صافي الربح المعدل ، لأنه ذلك الإعفاء يسري بعد الوصول إلى صافي الربح المعدل وليس قبل ذلك .

ويتم تحديد مقدار العوائد المدينة التي تعد من التكاليف واجبة الخصم على النحو التالي :-

| | | |
|---|---|---|
| العوائد المسددة | 250000 | |
| مثلي سعر الائتمان والخصم | 240000 | |
| العوائد المعترف به | | 240000 |
| (-) العوائد الدائنة (عوائد السندات) | | 100000 |
| العوائد التي تعتبر من التكاليف واجبة الخصم | | 140000 |

2- **الإهلاك**

تطبيقاً للمعيار المحاسبي المصري رقم (15) الاصول الثابتة وأهلاكاتها ولمعيار المحاسبة المصري رقم (23) بعنوان المحاسبة عن الاصول غير الملموسة تعرف الاصول الثابتة بأنها :-

" تلك الاصول الملموسة التي تحتفظ بها المنشأه لاستخدامها في أنتاج أو توفير السلع أو الخدمات أو لتأجيرها للغير أو لاغراضها الادارية ويكون من المنتظر أستخدامها لمدة تزيد عن فترة محاسبية واحدة ، كما تشتمل الاصول الثابتة أيضا الأصول غير الملموسة التي تعتبر جزء متمم لبنود الاصول الثابتة مثل برامج الحاسب الآلي حيث على الرغم من أنها ذات طبيعة غير ملموسة إلا أنها تعامل كأصل ثابت عندما تكون جزء متمم لأجهزة الحاسب الآلي " .

كذلك فقد تم تعريف الاهلاك بأنه عبارة عن :-

" التحميل المنتظم للقيمة القابلة للاهلاك من الأصل على فترات العمر الافتراض له . وهو بذلك يختلف عن التخفيض في قيمة الأصل الثابت الناتج عن

عدم تحقق جزء أو كل المنافع الاقتصادية المستقبلية التي كانت متوقعة على مدار عمره الافتراضي ، وبالتالي فأن الاهلاك يعكس الاستفاده من المنافع الأقتصادية للاصل مما يخفض القيمة الدفترية له وبناء عليه يتم تحميل الاهلاك كمصروف ويتم حسابه حتي لو كانت قيمة الأصل تزيد عن قيمته الدفترية " .

ويجب أن تعكس طريقة الاهلاك الاسلوب الذي يتم به أستفاده المنشأه من المنافع الاقتصادية للاصل ، وهناك طرق متعددة للاهلاك يمكن أستخدمها لتحميل قيمة الاهلاك بطرق منتظمة على العمر الافتراضي للاصل ، وتشمل أبرز تلك الطرق طريقة القسط الثابت (وينتج عنها تحميل قيمة ثابتة على الفترات المالية خلال العمر الافتراضي للاصل) ، وطريقة القسط المتناقص (وينتج عنها تحميل مبالغ متناقصة على فترات العمر الافتراضي للاصل) .

وجدير بالذكر فقد إجاز المعيار المحاسبي المصري إعادة النظر في طرق الاهلاك المستخدمة بالنسبة للاصول الثابتة من فترة لاخري (في حالة وجود تغير جوهري في أسلوب الحصول على المنافع الاقتصادية من تلك الاصول.

ويتم معالجة التغيرات في طرق الأهلاك بإعتبارها تغيراً في التقديرات المحاسبة وليس تغيراً في السياسات المحاسبية ، ومن ثم يتطلب الامر تعديل الاهلاك عن الفترة التي حدثت فيها تغيير طريقة الاهلاك والفترات المستقبلية دون المساس بالاهلاكات المرتبطة بالسنوات السابقة .

كما يجيز المعيار المحاسبي أيضا تحديد القيمة الدفترية للاصل الثابت بعد القياس الأول على أساس قيمة إعادة التقييم التي تعكس لقيمة العادله للاصل في تاريخ إعادة التقييم مطروحا منها مجمع الاهلاك اللاحق لهذا التاريخ . وتتمثل القيمة العادله في القيمة السوقية في ظل الاستخدام الحالي لتلك الاصول وتتحديد عادة عن طريق التقدير الذي يتم عادة بمعرفة خبراء متخصصين في التقييم

والتثمين ، وقد عرفت القيمة العادله Fair Value بانها القيمة التبادلية لاصل معين بين بائع ومشتري كل منهما لدية الرغبة في التبادل وعلى بينه من الحقائق ويتعاملان باراده حره . وعندما تزيد صافي القيمة القيمة الدفترية للاصل الثابت نتيجة لإعادة تقييمه فأن قيمة هذه الزيادة تعالج محاسبياً بأضافتها إلى حقوق المساهمين تحت مسمي فائض إعادة تقييم أصول ثابتة ، وعند حدوث العكس يتم أثبات الانخفاض كمصروفات بقائمة الدخل .

أما عن الاصول غير الملموسة فهي تلك الأصول المعنوية ذات الطبيعة غير النقدية القابلة للتحديد وتتسم بإنه ليس لها وجود مادي ويتم الاحتفاظ بيا للاستخدام في الانتاج أو لتوفير السلع أو الخدمات أو للتأجير للغير أو للاغراض الإدارية ، ومن قبيل تلك الأصول والعلامات الصناعية والتجارية وشهرة المحل .

ومن خلال أستقراء الفكر المحاسبي (المعايير المحاسبية) والفكر الضريبي (القانون ولائحته) بخصوص معالجة الاهلاك يتضح طبيعة معالجة المحاسبة الضريبية في قائمة الدخل والاقرار الضريبي للمنشاه على النحو التالي :-

| | |
|---|---|
| xxx | صافي الربح أو الخسارة من واقع قائمة الدخل المعده على أساس معايير المحاسبة المصرية . |
| (+) | 2- يضاف إليه |
| xx | A) قيمة أهلاكات الاصول الثابتة الواردة بقائمة الدخل وفقاً لمعايير المحاسبة المصرية (وتشمل الاهلاكات للاصول الثابتة المادية أو المعنوية بالمنشاه) والتي تم حسابها وفقاً للنسب المحاسبية التي جري العرف على أستخدامها ، وبصفة عامة قد تتضمن تلك الاهلاكات .<br>- أهلاكات الاصول الثابتة الملموسة العادية بالنسب المحاسبية سواء تم حسابها بالشكل المعتاد أو بعد إعادة النظر في طرق الاهلاك المستخدمة أو حسابها بناء على قيمة أعادة التقييم التي تعكس القيمة العادلة للاصول . - أهلاكات الأصول المعنوية .<br>B) الرصيد السالب لأساس الاهلاك وهو يمثل الفرق بين بيع الأصول الثابتة والتعويضات نتيجة هلاك أو الاستيلاء على الاصول المنصوص عليها في البند (3) من المادة (25) من القانون عن كل من قيمة الأصول الثابتة أول الفترة الضريبية مضافاً إليها المشتريات والمصروفات الرأسمالية الخاصة بها. |
| (-) | 3- يخصم منه |
| xx | قيمة الاهلاكات الضريبية وفقاً للجدول المرفق (رقم110) . |

جدول رقم [10]

بيان بالإهلاكات لأغراض حساب الضريبة – جدول يوضح قيمة الأصول بغرض حساب الإهلاك الضريبي

| بيـــــــــان | مباني وإنشاءات وما يلحق بها | آلات ومعدات لأغراض الصناعة | أصول أخري | حاسبات آلية وكمبيوتر ومستلزماته | أصول معنوية تم شرائها |
|---|---|---|---|---|---|
| نسبة الإهلاك | %5 | %25 | %25 | %50 | %10 |
| رصيد أول المدة | | | | | |
| إجمالي الإضافات | | | | | |
| إجمالي الاستبعادات | | | | | |
| رصيد 12/31 | | | | | |
| الإهلاك الضريبي | | | | | |
| 345 الإهلاك المعجل بنسبة 30% من تكلفة الآلات والمعدات المستخدمة في مجال الإنتاج الصناعي | | | | | |

يشمل هذا الجدول كافة الإهلاكات التي تعتبر من التكاليف واجبة الخصم طبقاً لأحكام المواد (25) ، (26)، (27) من القانون ويراعي مايلي :

1- يتم حساب الإهلاكات الخاصة بالأصول المنصوص عليها في البندين (1) ، (2) من المادة (25) من القانون على أساس طريقة القسط الثابت وبالنسب الواردة بهذه البنود وتشمل هذه الأصول :

- تكلفة شراء المباني والمنشآت والتجهيزات، والسفن والطائرات .
- المبالغ المدفوعة فعلاً مقابل شراء أو تطوير أو تحسين أو التجديد للأصول المعنوية كالتراخيص وحقوق الملكية الفكرية والإسم التجاري وحقوق النشر ..... ألخ .

2- يتم حساب الإهلاكات الخاصة بالأصول الثابتة المنصوص عليها في البند (3) من المادة (25) وهي :

- الحاسبات الأليه ونظم المعلومات والبرامج وأجهزة تخزين البيانات .
- جميع أصول النشاط الأخري مثل الآلات والمعدات والأثاث .............. ألخ .

ويراعي عند إحتساب الإهلاك لهذه الأصول الآتي :

أ- تحدد القيمة القابلة للإهلاك على أساس رصيد مجموعة أصول الفترة مضافاً إليه مشتريات الأصول وكافة الإضافات خلال عام كتكلفة نقل الأصل وتركيبه والعمرات التي تؤدي إلى إطالة العمر الإنتاجي للأصل مخصوما منه قيمة التصرفات في الأصول أو التعويضات .

ب- لا يترتب على التصرفات في هذه الأصول أو التعويضات عنها أية أرباح أو خسائر رأسمالية لأغراض الضريبة لذلك روعي الآتي :

- إضافة الخسائر الرأسمالية الناتجة عن بيع هذه الأصول إلى صافي الربح المحاسبي (بندرقم 307) .
- خصم الأرباح الرأسمالية الناتجة عن بيع هذه الأصول من صافي الربح المحاسبي (بند رقم 322) .

ج- إذا كان رصيد الإهلاك سالبا (يمثل الرصيد السالب لأساس الإهلاك الفرق بين قيمة بيع الأصول الثابتة والتعويضات نتيجة هلاك أو الإستيلاء على الأصول المنصوص عليها في البند (3) من المادة (25) من القانون عن قيمة الأصول الثابتة أول الفترة الضريبية مضافاً إليها المشتريات والمصروفات الرأسمالية الخاصة بها) يراعي إضافة هذا الرصيد السالب إلى الوعاء الخاضع للضريبة (بند315) .

د- يتم خصم إجمالي قيمة الإهلاكات (الإهلاك الضريبي + الإهلاك المعجل) من الربح الضريبي (بند رقم 321) .

## 1- مثال

## عن كيفية أحتساب إهلاك الأصول الثابتة

في ضوء ماورد بأحكام المواد (25 ، 26 ، 26 ، 27) من القانون رقـــم 91 لسنة 2005 ولائحته .

| السنة الضريبية | الأولى | الثانية | الثالثة | الرابعة | الخامسة | التوجه |
|---|---|---|---|---|---|---|
| القيمة الدفترية للأصول | 1000000 | 750000 | 615000 | 498750 | 224062.5 | المركز المالي |
| إضافات خلال العام | 000 | 1000000 | 000 | 000 | 000 | |
| تكلفة تحسين وتجديد وتطوير | 000 | 000 | 50000 | 000 | 000 | |
| ثمن بيع أصول تعويضات | 000 | 000 | 000 | 200000 - | 240000 - | |
| خصم الإهلاك المعجل 30%(م27) | | 30000 | | | | |
| أساس الإهلاك | 1000000 | 820000 | 665000 | 298750 | 15937.5 - | |
| نسبة الإهلاك | %25 | %25 | %25 | %25 | 000 | |
| قسط إهلاك العام | 250000 | 205000 | 166250 | 74687.5 | 000 | قائمة الدخل |
| صافي القيمة الدفترية | 750000 | 615000 | 498750 | 224062.5 | 000 | |

تكلفـــة إقتناء الأصـــول = 1000000 + 100000+ 50000 = 1150000

مجمـــع الإهـــــلاك = 250000 + 30000 + 205000

+ 166250 + 74687.5 = 725937.5

ثمن بيع أصول + التعويضات

(240000 + 200000) = 440000

1165937.5

صافي الربح الرأسمالي 15937.5

## كيفية أحتساب أهلاك الأصول الثابتة

في ضوء ماورد بأحكام البند (3) من المادة (25) ، المادة (26) من قـــانون الضرائب رقم (91) لسنة 2005 .

## أساس الإهلاك بالسالب

| السنة الضريبية | الأولي | الثانية | الثالثة | الرابعة | الخامسة | التوجه |
|---|---|---|---|---|---|---|
| القيمة الدفترية للأصول | 1000000 | 750000 | 615000 | 498750 | 224062.5 | المركز المالي |
| إضافات خلال العام | 000 | 1000000 | 000 | 000 | 000 | |
| تكلفة تحسين وتجديد وتطوير | 000 | 000 | 50000 | 000 | 000 | |
| ثمن بيع أصول تعويضات | 000 | 000 | 000 | 200000 - | 250000 - | |
| أساس الإهلاك | 1000000 | 850000 | 687500 | 315625 | 13281 | قائمة الدخل |
| نسبة الإهلاك | %25 | %25 | %25 | %25 | 000 | |
| قسط إهلاك العام | 250000 | 212500 | 171875 | 78906.00 | 000 | |
| صافي القيمة الدفترية | 750000 | 637500 | 515625 | 236719 | 000 | |

تكلفة إقتناء الأصول = 1000000 + 100000 + 50000 = 1150000

مجمع الإهلاك 713281

ممن بيع أصول + التعويضات

(200000 + 240000) = 450000

1163281 116328

صافي الربح الرأسمالي = 13281

## كيفية أحتساب أهلاك الأصول الثابتة

في ضوء ماورد بأحكام البند (3) من المادة (25) ، المادة (26) من قانون الضرائب رقم (91) لسنة 2005 .

### في حالة كون أساس إهلاك السنة الأخيرة أقل من عشرة آلاف جنيه

| السنة الضريبية | الأولي | الثانية | الثالثة | الرابعة | الخامسة | التوجه |
|---|---|---|---|---|---|---|
| القيمة الدفترية للأصول | 1000000 | 750000 | 637500 | 236179 | 224062.5 | المركز المالي |
| إضافات خلال العام | 000 | 1000000 | 000 | 000 | 000 | |
| تكلفة تحسين وتجديد وتطوير | 000 | 000 | 50000 | 000 | 000 | |
| ثمن بيع أصول تعويضات | 000 | 000 | 000 | 200000 - | 230000 - | |
| أساس الإهلاك | 1000000 | 850000 | 687500 | 315625 | 6719 | قائمة الدخل |
| نسبة الإهلاك | %25 | %25 | %25 | %25 | 000 | |
| قسط إهلاك العام | 250000 | 212500 | 171875 | 78906 | 6719 | 720000 |
| صافي القيمة الدفترية | 750000 | 637500 | 515625 | 236719 | 000 | |

تكلفـــة إقتناء الأصـــول = 1000000 + 100000+ 50000 = 1150000

مجمـــع الإهــــــلاك = 720000

ممن بيع أصول + التعويضات (200000 + 230000) = 430000

1150000

صافي القيمة الدفترية للأصول في نهاية السنة الخامسة صفر

**كيفية أحتساب أهلاك الأصول الثابتة**

في ضوء ماورد بأحكام البند (3) من المادة (25) ، المادة (26) من قـــانون الضرائب رقم (91) لسنة 2005 .

**(في حالة كون أساس إهلاك بعد احتساب قسط الإهلاك) أقل من** 10000

| السنة الضريبية | الأولي | الثانية | الثالثة | الرابعة | الخامسة | التوجه |
|---|---|---|---|---|---|---|
| القيمة الدفترية للأصول | 1000000 | 750000 | 637500 | 515625 | 236719 | المركز المالي |
| إضافات خلال العام | 000 | 1000000 | 000 | 000 | 000 | |
| تكلفة تحسين وتجديد وتطوير | 000 | 000 | 50000 | 000 | 000 | |
| ممن بيع أصول تعويضات | 000 | 000 | 000 | 200000 - | 2250000 - | |
| أساس الإهلاك | 1000000 | 850000 | 687500 | 315625 | 11719 | |
| نسبة الإهلاك | %25 | %25 | %25 | %25 | %25 | |
| قسط إهلاك العام | 250000 | 212500 | 171875 | 78906.00 | 2930.00 | 716211 |
| صافي القيمة الدفترية | 750000 | 637500 | 515625 | 236719 | 8789 | قائمة الدخل |

ملاحظة : الرصيد المتبقي بعد احتساب قسط إهلاك السنة الخامسة أقـــل مـــن 10000 جنيه

إهلاك السنة الخامسة = قسط إهلاك العام + صافي القيمة الدفترية للأصـــول (أقل من 10000 جنيه) .

= 2930.00 +8789.00 = 11719.00

تكلفة إقتناء الأصول = 1000000 + 100000+ 50000 = 1150000

مجمع الإهـــلاك = 71621 + 8789(فرق الإهلاك السنة الخامسة) = 725000

ممن بيع أصول = (225000 + 200000) = 425000

(1150000)

**2- مثال**

قام أحد الأفراد بشراء حقوق إختراع لبعض المنتجات وذلك على النحو التالي :-

أ- 50000 جنيه مقابل حقوق إختراع للمنتج (A) في 2006/2/1 .

ب- 60000 جنيه مقابل حقوق إختراع للمنتج (B) في 2006/7/1 .

فإذا علمت أنه قد قام ببيع حقوق الأختراع الخاصـــه بـالمنتج (A) إلـى شخص أخر في أخر يونيو 2007 وذلك بمبلغ 60000 جنيه ، وأنه يقوم بإعداد حساباته في 31 ديسمبر من كل عام .

**المطلوب**

حساب مقدار الإهلاك الواجب إعتباره من التكاليف واجبة الخـصم عـن عامي 2006 / 2007 .

**الإجابه**

| | جنيه | جنيه |
|---|---|---|
| 1- عام 2006 | | |
| أهلاك تكلفـــه حقـــوق الأختـــراع للمنـــتج(A) $50000 \times 10\% \times \frac{10}{12} =$ | 4167 | |
| أهلاك تكلفـــه حقـــوق الأختـــراع للمنـــتج(B) $50000 \times 10\% \times \frac{6}{12} =$ | 3000 | 7167 |
| 2- عام 2007 | | |
| أهلاك تكلفه حقـــوق الأختـــراع للمنـــتج(A) $50000 \times 10\% \times \frac{6}{12} =$ | 2500 | |
| أهلاك تكلفـــه حقـــوق الأختـــراع للمنـــتج(B) $50000 \times 10\% =$ | 6000 | 8500 |

ويلاحظ في هذه الحالة أن الأرباح الرأسمالية الناتجة من بيع حقوق أختراع المنتج (A) وقدرها 60000 – 43333 =16667 تدخل ضمن الإيرادات الخاضعة للضريبة في عام 2007 .

**3- مثال**

تقوم منشأه فردية صناعية بأعداد حساباتها في 31 ديسمبر من كل عام، وفيما يلي بعض العمليات التي تمت عن السنه المنتهية في 2006/12/31 :-
أ- في أول مايو 2006 قامت المنشأه ببيع أثاث بمبلغ 10000جنيه.
ب- في أول يونيو 2006 قامت المنشأه بشراء أثاث بمبلغ 10000 جنيه .
فإذا علمت أن القيمة الدفترية للأثاث في أول يناير 2006 كانت 5000 جنيه .

**المطلوب**

بيان أثر هذه العمليات على الربح الخاضع للضريبة عن عام 2006 .

للتعرف على أثر هذه العمليات على الربح الخاضع للضريبة عن عام 2006 يجب حساب أساس الإهلاك عن هذا العام وذلك على النحو التالي :-

| | جنيه |
|---|---|
| القيمة الدفترية للأثاث في 2006/1/1 | 5000 |
| (+) إضافات 2006/6/1 | 10000 |
| المجموع | 15500 |
| (-) القيمة البيعية اللأثاث 2006/5/1 | (10000) |
| أساس الأهلاك | (5000) |

ونظرا لأن أساس الإهلاك بالسالب فإن قيمته البالغة 5000 جنيه تخصم من الأرباح التجارية الخاضعة للضريبة عن عام 2006

4- **مثال**

تقوم منشأه فردية صناعية بأعداد حساباتها في 31 ديسمبر من كل عام ، وفيما يلي بعض العمليات التي قامت بها المنشأه خلال عام 2006.

أ- في 20 يونيو 2006 قامت المنشأه بشراء ومعدات مستعمله بلغت تكلفتها 100000 جنيه .

ب- في 31 أغسطس 2006 قامت المنشأه بشراء الآت وعدات جديدة وبلغت تكلفتها 15000 جنيه .

ج- في 30 نوفمبر 2006 قامت المنشأه ببيع الآت ومعدات بمبلغ 5000 جنيه .

فإذا عملت أن الآت والمعدات المشتره قد تم أستخدامها خلال عام 2005 .

وأن القيمة الدفترية لهذه الأصول في أول يناير 2006 بلغت 25000 جنيه وأن المنشأه تمسك دفاتر وحسابات منتظمة .

**المطلوب**

حساب مقدار الإهلاك الواجب إعتباره من التكاليف واجبة الخصم عن عام 2006 .

| بيـــــان | أساس الأهلاك | الأهلاك الواجب إعتباره من التكاليف |
|---|---|---|
| القيمة الدفترية للآلات والمعدات في 2006/1/1 | 25000 | |
| (-) القيمة البيعية للآلات والمعدات 11/30 | 5000 | |
| (+) الإضافات : | 20000 | |
| - في 6/15 = 10000 | | |
| - في 8/31 = 15000 | | |
| 25000 | | |
| (-) الإهلاك المعجل | | |
| 7500 = %30 × 25000 | 17500 | 7500 |
| | 37500 | |
| (-) الإهلاك السنوي العادي : | (9375) | 9375 |
| = %25 × 37500 | 28125 | |
| رصيد مرحل في 2006/12/31 | | |
| الإهلاك الواجب الخصم | | 16875 |

## 4- الديون المعدومة

تتسمم عملية تقييم حسابات المدينين بأنها معقدة نسبياً حيث ينبغي التقرير عنيا محاسبياً بصافي القيمة القابلة للتحقق net realizable-value وهي صافي المقدار المتوقع تحصيله نقداً و الذي لا يتساوي بالضرورة مع المقدار الواجب التحصيل قانونا ، ولذلك فمن الأهمية بمكان تقدير حسابات المدينين المشكوك في تحصيلها uncollectible accounts receivable باعتبارها تمثل خسارة في الإيراد و تتمثل المشكلة في تسجيل تلك الحسابات في تحديد الوقت الذي يتم فيه تسجيل الخسارة ، وهناك طريقتان يمكن استخدامهما في هذا الصدد هما :

A- **طريقة التخصيص المباشر** حيث لا يتم اجراء أي قيود حتى يتأكد أن أحد حسابات المدينين قد أصبح غير قابل للتحصيل ،عندئذ تسجل الخسارة بجعل حسابات المدينين دائناً ومصروف الديون المعدومة مديناً، فتلك الطريقة تقضي بتسجيل الديون المعدومة في السنة التي يتحدد فيها إن حسابات المدينين لا يمكن تحصيلها .

B- **طريقة المخصص** حيث يتم تقدير الحسابات المتوقع عدم تحصيلها على جملة المبيعات الآجلة أو على جملة حسابات المدينين القائمة ، ويسجل ذلك التقدير كمصروف وتخفيض غير مباشر في حسابات المدينين بزيادة رصيد المخصص في الفترة التي تسجل فيها المبيعات ، فتلك الطريقة تقضي بتسجيل المصروف المقرر في الفترة المحاسبية التي تمت فيها المبيعات الآجلة .

ومن الواضح أن الفكر المحاسبي الضريبي يفضل أستخدم الطريقة الأولى المعروفة بالتخفيض ، بدليل أن المشرع الضريبي لم يعترف بالمخصصات كتكاليف واجبة الخصم ، في حين أقر بالديون المعدومة في

المادة (28) من القانون إلا أنه وضع شرط تعجيزي لا يمكن للمنشأة تحقيقه وهو اتخاذ الإجراءات الجادة لاستيفاء الدين ، حيث أن ذلك قد يصعب تحقيقه عمليا أو قد تكون تكلفة تلك الإجراءات أكثر من العائد المتحقق ، كما أن كثير من المدينين قد يتفاوضون مع المنشأة ، وتقوم الأخيرة بالتنازل عن جزء من الدين مقابل تحصيل بعضه الأمر الذي لا تعترف به مصلحة الضرائب .

وعموماً لتوضيح المعالجة المحاسبية الضريبية للديون المعدومة عند إعداد الإقرار الضريبي يتبع الأتي :

| البيان | |
|---|---|
| **صافي الربح (أو الخسارة) من قائمة الدخل** | |
| **يضاف إليه** | (+) |
| **الديون المعدومة غير المستوفاه لشروط الإعدام المحملة على قائمة الدخل وفقاً للجدول المرفق بالإقرار .** | |
| **يخصم منه** | (-) |
| **ديون معدومة تتوافر فيها شروط الإعدام وتم خصمها من المخصص وفقاً للجدول المرفق بالاقرار** | |
| **صافي الربح (أو الخسارة) المعدلة** | |

## جدول مرفق بالاقرار

### بيان الديون المعدومة

| البيان | المبلغ |
| --- | --- |
| ديون معدومة محملة على قائمة الدخل لا تتوافر فيهـا الـشروط طبقاً للمادة (28) من القانون | |
| ديون معدومة مخصومة من المخصصات وتتوافر فيهـا شـروط الخصم * | |
| مجموع الخصومات | |

* الديون المعدومة التي تم اعدامها وتحميلها على قائمة الدخل وتتوافر فيها الـشروط المنصوص عليها في المادة (28) يراعى في تلك الحالة خصم قيمة تلك الديون المعدومة من صافي الربح المحاسبي سواء تم تحميلها مباشرة ضمن بنود قائمـــة الـدخل أو تـم إدراجها خصماً من المخصص ضمن قيمة الإستخدام .

### 5- التبرعات والإعانات

تعتبر التبرعات والإعانات من التكاليف واجبة الخصم وفقاً لنص المـــادة (24) من القانون على النحو التالي:-

- يتم إعتماد أو التبرعات المدفوعة للحكومة ووحـدات الإدارة المحليـة والأشخاص الإعتبارية العامة بالكامل أيا كان مقدارها ضمن التكاليف واجبة الخصم حتي لو حققت المنشاه خسائر ضريبية .

-يسمح بخصم التبرعات والإعانات المـدفوع للجمعيـات والمؤسـسات الأصلية المصرية المشهرة ولدور العلم والمستشفيات الخاضـعة للإشـراف الحكومي ومؤسسات البحث العلمي المصرية بشرط إلا تزيد قيمتها عن 10% من صافي الربح السنوي أي من صافي الربح السنوي المعدل مــن وجهـة

النظر الضريبية ويشترط في خصم التبرعات والإعانات أن تكون مدفوعة بالفعل خلال السنه .

ويتم معالجة التبرعات والإعانات في الإقرار الضريبي على النحو التالي :-

| صافي الربح (أو الخسارة) من قائمة الدخل | |
|---|---|
| (+)<br>التبرعات والإعانات المدفوعة لغيرالحكومة (مؤقتا) | (+) |
| | |
| صافي الربح أو الخسارة المعدل | |
| | (-) |
| (- ) التبرعات والإعانات المدفوعة للجهات المنصوص عليها في المادة (24) من القانون بما لا يجاوز 115/15 من الربح السنوي الصافي المعدل | |
| صافي ربح أو خسارة (المعدل) وقبل أعمال المادة (7) من القانون وأستبعاد الاعفاءات | |

**مثال**

ممول يمتلك منشأه فردية تمثل غرضها في التجارة والتوريدات قدم أقراره الضريبي عن عام 2006 ، وقد تبين من فحص قائمة الدخل وسجلاته مايلي:-

- صافي الربح من واقع قائمة الدخل بمبلغ 2000000 جنيه .
- تبرعات مدفوعة إلى بنك ناصر الإجتماعي بمبلغ 30000 جنيه .
- تبرعات مدفوعة إلى جامعة القاهرة بمبلغ 50000 جنيه .
- ضرائب ورسوم بمبلغ 35000 جنيه ومنها 30000 جنيه مدفوعة تحت حساب ضريبة النشاط التجاري ، 5000 جنيه ضريبة دمغة مدفوعة نتيجة فحص مستندات ومحرارت الشركة .
- تبرعات مدفوعة إلى مستشفي السرطان خاضع للاشراف الحكومي بمبلغ 100000جنيه .
- مصروفات أنتقالات ومواصلات بمبلغ 8000 جنيه .
- مصروفات بوفية وضيافة بمبلغ 12000 جنيه .

- مصروفات صيانة عادية بمبلغ 10000جنيه .
- أكراميات وهدايا بمبلغ 150000جنيه .

**المطلوب**

تحديد الدخل الخاضع للضريبة المستحقة علماً بأن التكاليف والمصروفات العمومية المؤيده بمستندات خارجية قد بلغت خلال عام 2006 مبلغ 1000000جنيه .

**تحديد صافي الربح الخاضع للضريبة**

| | | |
|---|---|---|
| صافي الربح من واقع قائمة الدخل | | 2000000 |
| يضاف إليه | | |
| التبرعات المدفوعة إلى الفقراء | 20000 | |
| تبرعات مدفوعة إلى جامعة القاهرة (مؤقتا) | 50000 | |
| تبرعات مدفوعة إلى مستشفي السرطان (مؤقتا) | 100000 | |
| ضرائب على إيرادات النشاط التجاري والصناعي . | 30000 | |
| مصروفات عمومية لم يجر العرف على أثباتها بمستندات تزيد عن 7%من المصروفات العمومية المؤيده بمستندات خارجية . | 110000 | |
| | | 310000 |
| صافي الربح قبل خصم التبرعات | | 2310000 |
| (-) | | |
| تبرعات لجامعة القاهرة ومستشفي السرطان | | 150000 |
| صافي الربح الخاضع للضريبة . | | 2160.000 |

**ملاحظات متممة للحل**

**1) التبرعات**

أوضح المشرع في البند 7 ، 8 من المادة (23) للقانون المعالجة الضريبية للتبرعات على النحو التالي :-

A) تبرعات تعتمد بالكامل كمصروفات واجبة الخصم بغض النظر عما إذا كان قيمة أعمال المنشأه ربح خساره وهي تلك المدفوعة للحكومة ووحدات الإدارة المحلية وغيرها من الأشخاص الإعتبارية العامة (ومنها بنك ناصر الإجتماعي) .

B) تبرعات تعتمد كمصروفات واجبة الخصم في حدود 15% من الربح السنوي الصافي الخاضع للضريبة وبشروط هي :-

- التبرعات المدفوعة للجمعيات والمؤسسات الإهلية بشرط أن تكون مصرية وأن تكون مشهرة طبقاً لإحكام القوانين المنظمة .
- التبرعات المدفوعة لدور العلم والمستشفيات بشرط أن تخضع لجية أشراف حكومية .
- التبرعات المدفوعة لمؤسسات البحث العلمي بشرط أن تكون مصرية .

وفيما يلي خطوتين من شأنهما تمكن من تفعيل المعالجة الضريبية للنوع الثاني من التبرعات :-

1- أضافة التبرعات المحددة في البند 8 من المادة (23) إلى الوعاء الضريبي مؤقتاً .

2- خصم تلك التبرعات من صافي الربح المعدل الخاضع للضريبة في حدود نسبة $\frac{10}{110}$ من صافي الربح المعدل أو تلك التبرعات أيهما أقل .

2) **التبرعات التي لاتعير من المصروفات وهي**

تلك المدفوعة لأفراد أو فقراء أو جمعيات خيرية أو أجتماعيـة أو مؤسـسات بحث علمي أجنبية أو أو لدور العلم أو المستشفيات غيـر الخاضـعة للاشـراف الحكومي.

في ضوء ماتقدم تتمثل المعالجة الضريبية للتبرعات على النحو التالي :-

1- أعتماد التبرعات المدفوعة إلى بنك ناصر الإجتماعي بالكامل وتعتبـر مـن المصروفات واجبة الخصم 30000 جنيه .

2- عدم جواذ أعتماد التبرعات المدفوعة إلى الفقراء بمبلغ 20000جنيه من المصروفات واجبة الخصم وترد إلى صافي الربح الخاضع للضريبة لعدم تطابق الشروط التي يتعين توافرها .

3- رد التبرعات المدفوعة إلى جامعة القاهرة بمبلغ 50000 جنيه أو المدفوع بملبغ 100000 جنيه إلي مستشفي السرطان مؤقتاً لحين الوصول إلى تحديد صافي الربح المعدل الخاضع للضريبة ، وخصم نسبة 10% من ذلك الـربح أو المعدل بواقع $\frac{10}{110}$ أو تلك التبرعات المدفوعة أيهما أقـل . حيـث يـتم خصم ذلك المبلغ الناتج من الدخل الخاضع للضريبة .

4- حيث أن صافي الربح المعدل قبل خصم التبرعات قد بلغت 1690000 جنيه يتم خصم مبلغ 150000 جنيه المدفوعة لجامعة القاهرة ومستـشفي السرطان لأنها تقل عن النسبة المقرره والتـي بلغـت 210000 جنيـه . ($\frac{10}{110}$X 2310000)

**3) الضرائب والرسوم**

لا تعتبر الضريبة على إيرادات النشاط التجاري أو الصناعي بمبلغ 30000 جنيه من المصروفات واجبة الخصم ، على النقيض من ضريبة الدمغة 5000 جنيـــة طبقاً لنص المادة (54) من القانون ، وبالتالي يضاف مبلغ 30000 جنيـــه إلـــى صافي الربح الخاضع للضريبة .

**4) المصروفات العمومية والإدارية التي لم يجر العرف علي أثباتها بمستندات ومنها الإكراميات**

تطبيقاً لنص المادة (28) من اللائحة التنفيذية للقانون تـــتم المحاســـبة الـــضريبية لمصروفات الانتقالات والبوفية والصيانة والإكراميات على النحو التالي :-

**إجمالي المصروفات التي لم يجر العرف على أثباتها بمستندات**

| | |
|---|---|
| 8000 | جنيه مصروفات الإنتقال . |
| 12000 | جنيه مصروفات البوفية والصيانة . |
| 10000 | مصروفات صيانة عادية . |
| 150000 | الإكراميات والهدايا . |
| 180000 | |

وحيث أن تلك المصروفات تزيد عن 7% من جملة المصروفات العمومية المؤيده بمستندات خارجية والتي تبلغ قيمتها 70000 جنيـــه (1000000 X 7%) ،من ثم يرد إلى صافي الدخل الخاضع للضريبة مبلغ 110000 جنيـــه (180000- 70000) ، تطبيقاً لنص المادة (28) من اللائحة التنفيذية .

## رابعاً : تطبيقات المحاسبة الضريبية للتكاليف والمصروفات غير واجبة الخصم

### 1 - الاحتياطيات والمخصصات

محاسبيا لا تعد الاحتياطيات من التكاليف التي يتم خصمها من الإيرادات ، بل هي مجرد استخدام واستعمال للربح ، لا يتم تكوينها إلا في حالة تحقيق المنشأة لصافي أرباح ، وعلى النقيض من ذلك فإن المخصصات تعد محاسبيا من تكاليف الإيرد ويتعين تكوينها بغض النظر عن نتيجة أعمال المنشأة ، فالمخصص عبارة عن مبلغ يجنب من إيراد المنشأة لمقابلة خسارة مؤكدة الحدوث ولكنها غير معلومة المقدار على سبيل المثال مخصص الديون المشكوك في تحصيلها ، أو مخصص هبوط مخزون سلعي أو مخصص هبوط أسعار أوراق مالية وما إلى ذلك .

إلا أن البند (1) من المادة (24) قد أخضع كل من الاحتياطيات والمخصصات للضريبة ، على النقيض من الفكر المحاسبي (المعايير المحاسبية) وتأكيداً على الفكر الضريبي فإن أي احتياطي يتم تكوينه من أرباح المنشأة لتغذية منح العاملين مكافآت ترك الخدمة ستخضع للضريبة إذا تم تحميلها إلى قائمة الدخل، على إعتبار أن تلك المكافآت ستعتبر واجبة الخصم فقط في حالة نشوء حق العاملين واستحقاقهم للمكافآة ودفعها وخروج مقابلها إلى ذمة صندوق الإدخار أو المعاشات.

كما أن أي مخصص أيا كان الغرض من تكوينه من وجهة نظر الفكر الضريبي لا يعتبر من التكاليف واجبة الخصم ، وبالتالي في حالة تحميل مخصصات في قائمة الدخل لأحد الفترات المحاسبية ، سيترتب عليه رده إلى صافي الدخل عند إعداد الإقرار الضريبي للمنشأة .

## 2- العوائد على القروض والديون

استخدم المشرع الضريبي مصطلح العوائد Interests علـــى القـــروض والديون بدلاً من مصطلح الفوائد Interests المتداول والمتعارف عليه وذلـــك لأغراض دينية باعتبار أن المصطلح الثاني قد يعتبر من قبيل الربـــا !! ، وكان الأخرى الاستعانة بالمصطلح المحاسبي المستخدم في معايير المحاســـبة المصرية أو الدولية وهو تكلفة الاقتراض ، والذي يتم عرضه في قائمة الدخل تحت تعبير مصروفات تمويلية .

وتعرف تلك التكاليف بأنها الفوائد والتكاليف الأخـــرى التـــي تتكبـــدها المنشأة نتيجة لأقتراض الأموال وهي بالتالي تشمل الأتي :

- الفوائد أو الأعباء البنكية على كل من حسابات السحب علـــى المكـــشوف والاقتراض القصير والطويل الأجل .
- استهلاك الخصم أو العلاوة المتعلقة بالاقتراض (خصم الاصدار وعـــلاوة إصدار السندات) .
- فروق العملة التي تنشأ من الأقتراض بالعملة الأجنبية إلى المدى الذي تعتبر فيه هذه الفروق تعديلاً لتكلفة الفوائد .

وعندما تقترض المنشأة بعملة أجنبية بغرض الحصول علـــى منـــافع مـــن معدلات سعر الفائدة الأقل فإنه من المنطقى أن أي خسائر ناتجة عن فـــروق تقييم العملة الأجنبية للقروض المشار إليها تعالج بإعتبارها جزء مـــن تكلفـــة الإقتراض ، كذلك من الطبيعي أنه عندما تواجه المنشأة معدلات مرتفعة مـــن أسعار الفائدة على الاقتراض بالعملة الأجنبية فإن أي أرباح ناتجة عن تقيـــيم القروض فإنها تعالج بخصمها من تكاليف الإقتراض الأخري .

وغنى عن الذكر قد تثور تساؤلات متعلقة بالقياس المحاسبي لعوائد القروض المستخدمة في شراء أصول راسمالية ، وما إذا كانت تعتبر مصروفاً رأسمالياً أو مصروفاً إيرادياً ، وفي هذا الصدد وحسماً للخلافات التي قد تنشأ بين المأموريات والممولين وتوحيد لأسس المحاسبة على مستوى المأموريات تم إصدار التعليمات التنفيذية رقم (5) لعام 2001 والتي تضمنت توجيه المصلحة نظر المأموريات إلى ما يلي[1] :

**أولاً : المعايير المحاسبية المصرية وتتضمن :**

1- المعيار المحاسبي رقم (15) والخاص بالأصول الثابتة وإهلاكاتها :

حدد هذا المعيار مكونات تكلفة الأصل الثابت ومنها الفوائد ، وأوضح أن هذه الفوائد يمكن رسملتها ، طبقاً للطريقة المسموح بها .

2- المعيار المحاسبي رقم (14) والخاص بتكلفة الإقتراض :

أوضح أن تكلفة الإقتراض تشمل عدة عناصر ، منها الفوائد أو الأعباء البنكية على كل من حسابات السحب على المكشوف والإقتراض القصير والطويل الأجل وتضمن هذا المعيار الطريقة البديلة المسموح بها وهي ، " إضافة تكلفة الإقتراض إلى تكلفة الأصل ورسملتها " إذا توافرت الشروط التالية :

- أن يكون الأصل مؤهلاً لتحمل تكلفة الإقتراض ، وذلك يتطلب بالضرورة فترة زمنية طويلة لتجهيزه للإستخدام في الأغراض المحددة له أو بيعه .
- أن تكون تكلفة الإقتراض متعلقة مباشرة بإقتناء أو إنشاء أو إنتاج الأصل .

---

1) التعليمات التنفيذية لمصلحة الضرائب رقم (5) لسنة 2001 بخصوص المعالجة الضريبية لفوائد (عوائد) القروض المستخدمة في شراء أصول رأسمالية .

-أن يكون متوقعا أن هذا الأصل يتسبب في خلق منافع إقتصادية مستقبلية للمنشأة.

-أن تكون هناك إمكانية لقياس التكلفة بشكل يمكن الإعتماد عليه .

-تكلفة الإقتراض التي يمكن رسملتها هي تكلفة الاقتراض التي كان يمكن تجنبها ، إذا لم يتم الإنفاق على هذا الأصل .

**ثانياً : وبناء على ما سبق فإنه يمكن تقسيم معالجة فوائد القروض المستخدمة في شراء أصول رأسمالية إلى مرحلتين :**

المرحلة الأولى : وهي تخص الفترة السابقة لإستخدام الأصل في الإنتاج فتتم رسملة هذه الفوائد وإضافتها إلى تكلفة الأصل الثابت ، باعتبارها مصروفا رأسماليا ، تستهلك على مدار العمر الإنتاجي لهذا الأصل .

المرحلة الثانية :وهي تخص الفترة التالية لاستخدام الأصل في الإنتاج حيث تعتبر فوائد القروض الخاصة بكل سنة مصروفاً إيراديا من التكاليف واجبة الخصم .

في ضوء ما تقدم وتطبيقاً لأحكام مواد القانون أرقام (7) ، (23) ، (24) ومواد اللائحة التنفيذية أرقام (5) ، (29) ، (31) ، (32) يمكن تحديد الإطار العام للمحاسبة الضريبية عن العوائد على القروض كأحد عناصر التكاليف والمصروفات واجبة الخصم على النحو التالي :

| | |
|---|---|
| مصروفات تمويلية ( العوائد المدينة ) من واقع قائمة الدخل المعدة على اساس معايير المحاسبة المصرية . | (xxx) |
| (-) عوائد قروض غير مستخدمة في النشاط . | xx |
| عوائد قروض مستخدمة في النشاط (بند 1 مادة 23) . | (xxx) |
| (-) عوائد دائنة غير خاضعة للضريبة أو معفاه منها قانوناً (البند 1 فقرة 23) صافي عوائد مدينة . | xx |
| (-) عوائد مدفوعة لأشخاص طبيعيين غير خاضعين للضريبة أو معفيين منها (البند 5 المادة 24) . | (xxx) |
| (-) العائد المسدد على قروض فيما يجاوز مثلي سعر الائتمان والخصم المعلن لدى البنك المركزي (بند 4مادة 24) | xx |
| (-) عوائد مدينة فيما يجاوز أربعة أمثال متوسط حقوق الملكية (مادة 7) . | xxx |
| العوائد المدينة التي تعتبر من التكاليف واجبة الخصم في الإقرار الضريبي . | xx |

**5- مثال**

تضمنت قائمة الدخل لأحد الممولين الذي يمتلك منشأة لبيع آلات كهربائية عن عام 2005 ما يلي :

270000 مصروفات تمويلية تتمثل في 200000 جنيه عوائد مسددة على قروض بسعر 25% ، في حين ان سعر الائتمان والخصم المعلن من البنك المركزي المصري يبلغ 10% ، بالاضافة إلى مبلغ 50000 عوائد قروض مدفوعة لأشخاص طبيعيين غير خاضعين للضريبة ، 20000 جنيه عوائد على رأس المال المستثمر بالمنشأة .

**المطلوب :**

المحاسبة الضريبية لعوائد القروض وتحديد صافي الربح الخاضع للضريبة علماً بأن صافي الربح من واقع قائمة الدخل لعام 2005 قد بلغ 50000 جنيه .

المحاسبة الضريبية لعوائد القروض وتحديد صافي الربح الخاضع للضريبة علماً بأن صافي الربح من واقع قائمة الدخل لعام 2005 قد بلغ 50000 جنيه .

**الحل**

1- تطبيقاً لنص المادة (24) البند (5) من القانون 91 لعام 2005 لا تعتبر العوائد المسددة على القروض فيما يجاوز مثلي سعر الائتمان والخصم المعلن لدى البنك المركزي من التكاليف واجبة الخصم .

وبالتالي فإن تلك العوائد المسددة على القروض التي تجاوز مثلي سعر الائتمان يتم حسابها على النحو التالي :

قيمة القروض = العوائد المسددة x مقلوب سعر الخصم المسدد

$$\frac{100}{25} x\ 200000 = 800000$$

العوائد بما يساوي مثلي سعر الائتمان والخصم = القروض x مثلي سعر الائتمان

$$\frac{20}{100} x\ 800000 = 160000$$

ما يجاوز مثلي سعر الائتمان = العوائد المسددة على القروض – العوائد بما يساوي مثلي سعر الائتمان .

40000 جنيه = 200000 – 160000

وهي لا تعتبر من التكاليف واجبة الخصم طبقاً للبند الخامس من المادة (24) وبالتالي يتم إضافتها إلى صافي الربح .

2- عوائد قروض مدفوعة لأشخاص طبيعيين غير واجبة الخصم كتكاليف 50000 جنيه وهي لا تعتبر من التكاليف واجبة الخصم تطبيقاً لنص المادة (24) البند رقم (5) ولذلك تم اضافتها إلى صافي الربح .

2- تحديد صافي الربح الخاضع للضريبة

| | | |
|---|---|---|
| صافي الربح من واقع قائمة الدخل. | | 500000 |
| يضاف اليه | | |
| فروق عوائد مسددة على قروض تجاوز مثلي سعر الائتمان والخصم المعلن عن طريق البنك المركزي . | 40000 | |
| عوائد قروض مدفوعة لأشخاص طبيعيين غير خاضعين للضريبة . | 50000 | |
| عوائد على رأس المال المقدم من صاحب المنشأة | 20000 | |
| صافي الربح الخاضع للضريبة . | | 110000 |
| صافي الربح الخاضع للضريبة | | 610000 |

## خامساً : تطبيقات المحاسبة الضريبية لترحيل الخسائر

بصفة عامة يتم عرض الخسائر المرحلة محاسبياً في قائمة المركز المالي أو حساب توزيع الأرباح والخسائر بحيث تخصم من الأرباح المرحلة ، وتطبيقا للقواعد المحاسبية المتعارف عليها لا يتم توزيع ربح العام إلا بعد خصم الخسائر المحققة في الأعوام السابقة منها دون وجود عدد محدد من السنوات القابلة للترحيل وذلك للمحافظة على رأس المال وصيانته حتى لا يتم توزيع الأرباح من رأس المال باعتبار أن خسائر السنة تؤثر على رأس مال الشركة فضلاً عن أن رأس مال المنشأة هو الضمان الحقيقي للدائنين .

توزيع الأرباح من رأس المال باعتبار أن خسائر السنة تؤثر على رأس مال الشركة فضلاً عن أن رأس مال المنشأة هو الضمان الحقيقي للدائنين .

بينما ضريبياً فإن المشرع قد سمح بخصم الخسائر المرحلة لمدة مقيدة – خمس أعوام – والأخرى أنه كان من الضروري عدم تحديد ذلك القيد الزمني واطلاق ترحيل الخسائر لتخصم من الأرباح التالية تحقيقاً للفلسفة الأصلية من ذلك الحافز .

حيث ليس من العدالة أن نفرض الضريبة على ما تحققه المنشأه من دونه أن يؤخذ في الحماية ما أصابها من خسارة أو خسائر في السنوات السابقة، فالضريبة يصب رأس المال ذاته وتقطع جزءاً منه وهو ما قد يضر بالمنشأه .

وتراعي عديد من الأمور عند ترحيل الخسائر المرحلة هي :-

a- يحق للمنشأه ترحيل الخسائر سواء كان لديه دفاتر محاسبية منتظمة أو تم محاسبتها بطريقة التقدير .

b- لاتعتبر خسائر السنة السابقة التكاليف واجبة الخصم في قائمة الدخل ، حيث أنها تخصم بعد تحديد صافي الربح المعدل في الإقرار الضريبي .

c- ترتبط الخسائر بشخصية الممول التي تحدد الخسائر بأسمه سواء زاول نفس النشاط في ذات المنشأه أو في منشأه أخري وبالتالي لاتنتقل حق ترحيل الخسائر إلى المالك الجديد للمنشأه ، كما لا تنتقل ذات الحق إلى ورثة الممول لأسهم في حكم المالك الجديد .

d- تحسب فترة التوقف الجبري ضمن السنوات الخمسه التي يسري خلاليا ترحيل الخسارة .

وعلى اية حال لتوضيح المحاسبة الضريبية للخسائر المرحلة يتعين الإشارة إلى المعالجة الضريبية لها في الإقرار الضريبي على النحو التالي:-

| | |
|---|---|
| صافي الربح (أو الخسارة) من قائمة الدخل | xxx |
| <u>يخصم منه</u> | |

| صافي الربح (أو الخسارة) من قائمة الدخل | xxx |
| --- | --- |
| **يخصم منه** | |
| الخسائر المرحلة وفقاً للجدول التالي | xx |
| صافي الربح / أو الخسارة المعدل | xx |

**بيان الخسائر المرحلة عن السنوات الخمس السابقة على تاريخ تقديم الإقرار لكل سنة على حدة .**

| السنة | صافي الخسارة | عدد سنوات الترحيل | المبالغ السابق ترحيلها | مبالغ لم يتم ترحيلها |
| --- | --- | --- | --- | --- |
| 1 | | | | |
| 2 | | | | |
| 3 | | | | |
| 4 | | | | |
| 5 | | | | |
| | | | إجمالي الخسائر الواجب خصمها من الوعاء للفترة الضريبية | |

**1- مثال**

- بلغت خسائر السنة المالية 2003 مبلغ 10000 جنيه .
- بلغت المبالغ السابق ترحيلها عن السنوات 2005/2004 مبلغ 6000 جنيه .

**المطلوب**

بيان المبالغ المرحلة عند إعداد الإقرار الضريبي لعام 2006 .

**الحل**

| السنة | صافي الخسارة | عدد سنوات الترحيل | المبالغ السابق ترحيلها | مبالغ لم يتم ترحيلها |
| --- | --- | --- | --- | --- |
| **2003** | **10000 جنيه** | **2 سنة** | **6000 جنيه** | **4000 جنيه** |

المبالغ التي يتم ترحيلها عند إعداد الإقرار الضريبي لعام 2006 مبلغ 4000 جنيه.

2- **مثال**

أختتمت السنة المالية لإحدى المنشآت عام 2005 بصافي خسائر مقدارها 10000 جنيه ، وقد حققت ذات المنشأة أرباحاً مقدارها 15000 جنيه .

**المطلوب**

1- المحاسبة الضريبية للخسائر المرحلة المحققة في عام 2005 عند إعداد الإقرار الضريبي في عام 2006 .

2- بفرض تحقيق المنشأة أرباحاً مقدارها 5000 جنيه في عام 2006 ، وأرباحاً مقدارها 10000 جنيه في عام 2007 .

المطلوب المحاسبة الضريبية للخسائر المرحلة عند إعداد الإقرار الضريبي لعام 2007 .

**الحل**

1- يحق للممول أن يخصم من ارباح عام 2006 خسارة عام 2005 ، وعلى ذلك فإن الربح الخاص للضريبة في عام 2006 هو 5000 جنيه (15000 جنيه - 10000 جنيه) .

2- يحق للممول أن يخصم من أرباح عام 2006 مبلغ مقداره 5000 جنيه ويتبقى من الخسارة مبلغ 5000 جنيه يقوم بخصمها بالكامل من أرباح عام 2007 ، وبذلك فإن الربح الخاضع للضريبة عام 2007 مبلغ 5000 جنيه (10000 جنيه - 5000 جنيه) .

وعلى اية حال لتوضيح المحاسبة الضريبية للخسائر المرحلة يتعين الإشارة إلى المعالجة الضريبية لها في الإقرار الضريبي على النحو التالي:-

| البيان | المبلغ |
|---|---|
| صافي الربح (أو الخسارة) من قائمة الدخل | xxx |
| <u>يخصم منه</u> | |
| الخسائر المرحلة وفقاً للجدول التالي | xx |
| صافي الربح / أو الخسارة المعدل | xx |

**بيان الخسائر المرحلة عن السنوات الخمس السابقة على تاريخ تقديم الإقرار لكل سنة على حدة .**

| السنة | صافي الخسارة | عدد سنوات الترحيل | المبالغ السابق ترحيلها | مبالغ لم يتم ترحيلها |
|---|---|---|---|---|
| 1 | | | | |
| 2 | | | | |
| 3 | | | | |
| 4 | | | | |
| 5 | | | | |
| إجمالي الخسائر الواجب خصمها من الوعاء للفترة الضريبية | | | | |

**1- مثال**

- بلغت خسائر السنة المالية 2003 مبلغ 10000 جنيه .

- بلغت المبالغ السابق ترحيلها عن السنوات 2005/2004 مبلغ 6000 جنيه .

**المطلوب**

بيان المبالغ المرحلة عند إعداد الإقرار الضريبي لعام 2006 .

**الحل**

| السنة | صافي الخسارة | عدد سنوات الترحيل | المبالغ السابق ترحيلها | مبالغ لم يتم ترحيلها |
|---|---|---|---|---|
| 2003 | 10000 جنيه | 2 سنة | 6000 جنيه | 4000 جنيه |

المبالغ التي يتم ترحيلها عند إعداد الإقرار الضريبي لعام 2006 مبلغ 4000 جنيه.

**2- مثال**

أختتمت السنة المالية لإحدى المنشآت عام 2005 بصافي خسائر مقدارها 10000 جنيه ، وقد حققت ذات المنشأة أرباحاً مقدارها 15000 جنيه .

**المطلوب**

1- المحاسبة الضريبية للخسائر المرحلة المحققة في عام 2005 عند إعداد الإقرار الضريبي في عام 2006 .

2- بفرض تحقيق المنشأة أرباحاً مقدارها 5000 جنيه في عام 2006 ، وأرباحاً مقدارها 10000 جنيه في عام 2007 .

المطلوب المحاسبة الضريبية للخسائر المرحلة عند إعداد الإقرار الضريبي لعام 2007 .

**الحل**

1- يحق للممول أن يخصم من ارباح عام 2006 خسارة عام 2005 ، وعلى ذلك فإن الربح الخاص للضريبة في عام 2006 هو 5000 جنيه (15000 جنيه – 10000 جنيه) .

2- يحق للممول أن يخصم من أرباح عام 2006 مبلغ مقداره 5000 جنيه ويتبقى من الخسارة مبلغ 5000 جنيه يقوم بخصمها بالكامل من أرباح عام 2007 ، وبذلك فإن الربح الخاضع للضريبة عام 2007 مبلغ 5000 جنيه (10000 جنيه – 5000 جنيه) .

**سادساً : تطبيقات محاسبية للضريبة على معاملات الأطراف المرتبطة**

عرف المعيار المحاسبي المصري رقم (15) المعاملات مع الأطراف ذوي العلاقة بأنها تبادل للمواد والالتزامات فيما بين الأطراف بغض النظر عن وجود مقابل تم تحميله لهذا التبادل أم لا .

كذلك فقد تم تعريف الطرف ذو العلاقة بأنه ذلك الطرف الذي لديه القدرة على السيطرة أو القدرة على ممارسة تأثير جوهري هام على الطرف

الأخر وذلك في اتخاذ القرارات المالية والتشغيلية والذي قد يتخذ شكل منشأة أو شخص طبيعي أو جهة حكومية أو أي شكل آخر من اشكال المنشأة .

وتمثل الأمثلة التالية حالات يتطلب قيام المنشأة (التي تعد القوائم المالية) بالافصاح عن المعاملات المتعلقة بها لحين إتمامها مع أطراف ذوي علاقة خلال الفترة المالية التي تاثرت بتلك المعاملات :

- شراء أو بيع بضاعة سواء كانت تامة أو غير تامة .
- شراء أو بيع العقارات والأصول الأخرى .
- تقديم أو تلقى الخدمات وأعمال الوكالات .
- أعمال وترتيبات التأجير طويل الأجل .
- نقل البحوث والتطوير واتفاقيات الترخيص .
- التمويل بما في ذلك القروض والمساهمات النقدية والفنية .
- الضمانات وعقود الإدارة .

وبالنسبة لتلك المعاملات يتعين على المنشأة الإفصاح عن طبيعة العلاقات مع تلك الأطراف بالاضافة إلى الإفصاح عن أنواع وعناصر تلك المعاملات التي تعتبر ضرورية لفهم القوائم المالية والتي تتضمن عادة مايلي :

1- اشارة إلى حجم المعاملات سواء في شكل قيمة أو نسبة .

2- مبالغ أو نسب ملائمة للبنود القائمة .

3- سياسات التسعير المتعلقة بتسعير المعاملات التي تتم مع أطراف ذوي علاقة .

لاغراض المحاسبة الضريبية على معاملات الأطراف المرتبطة فقد تضمن الإقرار الضريبي بيان مرفق يتضمن ما إذا كانت للمنشأة تعاملات مع

تلك الأطراف مع تحديد اسم الجهة المرتبطة ونوع الارتباط ونـــوع التعامـــل على النحو التالي :

| التعاملات بين الأشخاص المرتبطة | | | نعم | لا |
|---|---|---|---|---|
| س6 : هل لدى الشركة تعاملات مع أشخاص مرتبطة ؟ | | | | |
| إذا كانت الإجابة (بنعم) يجب كتابة الجدول التالي : | | | | |
| اسم الجهة المرتبطة | نوع الإرتباط | نوع التعامل | قيمة التعامل | |
| | | | | |
| الإجمالـــــي | | | | |

| هل تضمنت التعاملات مع الأشخاص المرتبطة أي مما يلي : | | | نعم | لا |
|---|---|---|---|---|
| (أ) شراء أصول ثابتة / خامات / منتجات تامة الصنع | | | | |
| (ب) تقديم أو الحصول على خدمات | | | | |
| (ج) التنازل أو الحصول على نشاط / عقود أو جزء منها | | | | |
| (د) شراء / بيع أو تبادل للأستثمارات في أوراق مالية | | | | |
| إذا كانت الإجابة (بنعم) في أي من البنود بعاليه يجب كتابة الجدول التالي: | | | | |
| اسم الجهة المرتبطة | نوع التعامل | قيمة التعامل | | |
| | | | | |
| الإجمالـــــي | | | | |

وقد نصت المادة (30) من القانون على أنه لمصلحة الضرائب في حالة قيام المنشأه بوضع شروط في معاملاتها التجارية أو الماليـــة مـــع أطـــراف مرتبطة تختلف عن الشروط التي تتم بعين أشخاص غير مرتبطـــة أن تحـــدد الربح الضريبي لتلك المعاملات على أساس سعر محايد ، ويأتي ذلك الـــنص بهدف منع تخصيص وعاء الضريبة أو نقل عبئيا من شخص خاضع للضريبة إلى شخص أخر معفي منها أوغير خاضع لها .

وقد نصت الفقرة الثانية من المادة (30) من القانون على أن يكون لرئيس مصلحة الضرائب أبرام أتفاقات مع أشخاص مرتبطة علي أتباع طريقة أو أكثر لتحديد السعر المحايد في تعاملاتها ، وتوجد عدة طرق رئيسية لتحديد ذلك السعر أبرزها طريقة السعر الحر المقارن ، وطريقة سعر إعادة البيع بالأضافة إلى طريقة التكلفة الإجماليه مضافا إليها نسبة ربح معينه .

**سابعاً : تطبيقات محاسبية للأعفاءات الضريبية على الأشخاص الطبيعيين**

حددت المادة 31 من القانون 41 ، 42 من اللائحة التنفيذية الاعفاءات الخاصة بالأشخاص الطبيعيين على سبيل الحصر وذلك بجانب الإعفاء المقرر في الإقرار الضريبي والتي نصت عليه المادة (7) من القانون [1] .

وعند إعداد الإقرار الضريبي يتم معالجة الأعفاءات الضريبية للنشاط التجاري والصناعي علي النحو التالي :-

الوعاء (ربح أو خسارة) المعدل قبل أعمال المادة (71) من القانون .

**يخصم منه**

تستبعد الإعفاءات وفقاً لما يلي :

| بيــــــان | المبلــغ |
|---|---|
| 1- الزيادة في العوائد الدائنة المعفاة أو غير الخاضعة للضريبة عن العوائد المدينة[1] . | |
| 2 - عوائد السندات وصكوك التمويل على اختلال أنواعها | |

[1] تنص المادة (7) من القانون على أستحقاق الضريبة على مايجاوز 5000 جنيه من مجموع صافي الدخل الذي يحقق الممول المقيم خلال السنه .

[1] أي عوائد دائنة معفاة أو غير خاضعة للضريبة احتسبت ضمن البند 1 من هذا الجدول لا يتم خصمها مرة أخرى .

| | |
|---|---|
| المقيدة في سوق الأوراق المالية المصرية التي تصدرها الدولة أو شركات الأموال . | |
| 3- التوزيعات على أسهم رأس مال شركات المساهمة والتوصية بالأسهم . | |
| 4- التوزيعات على صكوك الأستثمار التي تصدرها صناديق الأستثمار | |
| 5- العوائد التي يحصل عليها الأشخاص الطبيعيون عن الودائع وحسابات التوفير بالبنوك المسجله في جمهورية مصر العربية ، وشهادات الأستثمار والإدخار والإيداع التي تصدرها تلك البنوك، وعن الودائع وحسابات والتوفير في صناديق البريد، وعن الأوراق المالية وشهادات الإيداع التي يصدرها البنك المركزي . | |
| جملة الإعفاءات | |
| الوعاء الخاضع للضريبة | |

وربما يمكن القول بأن تلك الإعفاءات قد وردت لأول مرة في الأنشطه التجارية للأشخاص الطبيعيين في القانون الضريبي ، وهي تمثل أتجاه عام لتشجيع إيداعات المدخرات بالبنوك والشركات المقيده بسوق الأوراق المالية .

وقد تناول الإقرار الضريبي صراحة المعالجة المحاسبية للإعفاءات الضريبة على النشاط التجاري الصناعي لما يحصل عليه الأشخاص الطبيعيين من عوائد معفاه سواء على أستثماراتهم في الاوراق الماليه أو على السنوات وصكوك التمويل أو توزيعات الموزعة على الأسهم أو صكوك الأستثمار أو الودائع وحسابات التوفير وشهادات الادخار والايداع والودائع والتوفير .

ويتطلب الأمر الإشارة الموجزة للمحاسبة عن الإعفاءات الضريبية الأخري والتي تتمثل في أنشطه الاستصلاح والاستزراع والمزارع السمكية ومراكب الصيد وتربية حظائر الدواب والمواشي وتربية النحل بالإضافة إلى المشروعات المموله من الصندوق الإجتماعي .

**1- أرباح منشآت أستصلاح وأستزراع الأراضي**

أستحدث القانون التفرقة في تاريخ بداية مدة الإعفاء بالنسبة لنشاط الأستصلاح ونشاط الاستزراع بالتفرقة بين مزاولة النشاط لحساب المنشأه والبيع فيكون الإعفاء من تاريخ أول عقد بيع ، وفي حالة مزاولة النشاط لحساب المنشأة والزراعة يكون الإعفاء بداية أعتبار الأرض منتجه وفي حالة مزاولة النشاط لحساب الغير تكون مدة الإعفاء من تاريخ أو عقد .

كما أستحدث المشرع في اللائحة التنفيذية للقانون النص على أحتساب بداية مدة الإعفاء من تاريخ أعتبار الأرض منتجه سواء طبقاً لقرار وزير المالية بالاتفاق مع وزير الزراعة أو طبقاً لما هو اورد بسجلات مديرية الزراعة المختصه ........... وفي ذلك تسهيل سواء بالنسبة لمصلحة الضرائب أو بالنسبة للممول حيث يمكن الحصول بسهولة على شهادة من سجلات وزارة الزراعة بدلا من أنتظار صدور القرار الوزاري وهوما لم يكن موجوداً في النصوص في القوانين السابقة [1].

---

[1] ويجب الاشارة في هذا الخصوص إلى المعالجة الضريبية لأعفاءات نشاط الاستصلاح والاستزراع بالنسبة للإشخاص الاعتبارية على النحو التالي :-

البند (11) من المادة (50) من القانون على إعفاء نشاط الاستصلاح أو الاستزراع من الخضوع للضريبة ... وهناك إشارة واضحة في نهاية البند إلى تحديد اللائحة التنفيذية لقواعد الإعفاء كما أن، (56) من اللائحة التنفيذية قد وضعت تنظيما لكيفية تطبيق الإعفاء الخاص بالشركات التي تعمل في نشاط أستصلاح أو أستزراع الأراضي كالآتي :

في حالة مزاولة نشاط الاستصلاح والاستزراع معا يتم التفرقة بين نوعين من الأنشطه :

- نشاط الاستصلاح أو الاستزراع لحساب الغير : مدة الإعفاء عشر سنوات من تاريخ إبرام أول لأي من النشاطين .
- نشاط الاستصلاح أو الاستزراع لحساب المنشاه ويتم لتفرقة بين حالتين :

### 2- أرباح المزارع السمكية

استحدث القانون رقم 91 لسنة 2005 معاملة ضريبية للمزارع السمكية حيث بالنسبة للخضوع للضريبة أو الإعفاء منها فقد أستحدث المشرع بالقانون الجديد النص على إخضاع ، طبقاً للمادة 19 القانون ، ثم إعفاء مشروعات صيد الأسماك في المادة 31 من القانون سواء كان المشروع يدخل تحت مسمي المصايد أو كان مزارع سمكية ، وهو تدخل يحسب للمشرع لوضع حد لمشكلة تغيير النص في المادة (33) من القانون 157 لسنة 1981 المعدل حيث كانت بعض وجهات النظر تأخذ بالتفسير الحرفي الوارد بالمادة وتقصر الإعفاء على " مصايد الأسماك " وترفض منح الإعفاء " للمزارع السمكية " .

ولذلك فقد وضع نص البند (2) من المادة (31) حداً للخلاف بالنص على شمول الاعفاء مشروعات المصايد ومشروعات المزارع[1] ويسري ذلك بالنسبة للمشروعات المقامه بعد صدور القانون لمدة عشر سنوات من تاريخ بدء المزاولة بالنسبة للمشروعات القائمة قبل صدوره فهناك حالتين :-

**الحالة الأولي : المشروعات التي أخضعتها المصلحة للضريبة :**

تعفي من الخضوع للضريبة إعتباراً من 2005/6/10 تاريخ العمل بالقانون الجديد إذا لم يكن قد مضي على بدء مزاولتها للنشاط أكثر من عشر سنوات .

**الحالة الثانية : المشروعات التي أعفيت من الخضوع :**

---

في حالة مزاولة نشاط الاستصلاح والاستزراع معاً يتم التفرقة بين نوعين من الأنشطه :

- نشاط الاستصلاح أو الاستزراع لحساب الغير : مدة الإعفاء عشر سنوات من تاريخ إبرام أول لأي من النشاطين .
- نشاط الاستصلاح أو الاستزراع لحساب المنشأه ويتم التفرقة بين حالتين :
- حالة الاستصلاح أو الاستزراع ثم البيع : مدة الإعفاء عشرة سنوات من تاريخ بيع أول قطعة أرض مستصلحة أو مستزرعة .

حالة الاستصلاح أو الاستزراع فقط ثم الزراعة : مدة الإعفاء عشر سنوات من تاريخ أعتبار الأرض منتجه وفقا لقرار وزير المالية بالاتفاق مع وزير الزراعة أو فقا لما هو وارد بسجلات مديرية الزراعة المختصه حسب الأحوال .

[1] كذلك نص المادة (50) من القانون

تستكمل هذه المشروعات مدة الإعفاء العشري الخاصة بها طبقاً للمادة الثانية إصدار إذا كانت مدة الإعفاء لم تنته قبل صدور القانون الجديد .

**3- إرباح مشروعات مراكب الصيد**

تضمن القانون في المادة (31) إعفاء أرباح مشروعات مراكب الصيد من الضريبة لمدة عشر سنوات من تاريخ بدء مزاولة النشاط .

وقد حددت تلك المادة الإعفاء لمراكب الصيد أيا أكان مالكها سواء أكان عضواً في جمعيات تعاونية لصيد الأسماك أم لا ، حيث تم إلغاء الأرتباط بين الإعفاء والعضوية بتلك الجمعيات .

بل وأن البند (2) من المادة (41) من اللائحة التنفيذية قد تضمن الإشارة إلى أن الإعفاء الخاص بمشروعات مراكب الصيد يشمل نشاط الصيد سواء بمركب واحدة أو أكثر مملوك أو مستأجر ، وأن الإعفاء يقتصر على أرباح نشاط الصيد . وقد ينتقد نص للائحة على أساس أضافته أعتبارات عديدة وشروط تخص الإعفاء لم يكن لها وجود في النص القانوني الذي لم يخضع النشاط من الأصل للضريبة .

**4- مشروعات تربية الدواجن والمواشي**

أعفت المادة (31) من القانون أرباح منشأت الأنتاج الداجني وحظائر تربية المواشي وتسمينها ، وقد جاء النص شاملاً لكافة المنشأت وغير قاصر على أنواع معينه .

**وقد أستحدثت المادة (41) من اللائحة التنفيذية** من القانون الجديد لنشاط تربية المواشي حكماً جديداً لم يرد ضمن نص المادة (31) من القانون الخاصة بالإعفاءات حيث أشارت إلى أن الإعفاء يشمل أنشطة التربية والتسمين وأيضاً ما تنتجه هذه المواشي من ..... ألبان .

وأن كان ذلك النص في اللائحة يمثل إضافة النص القانوني إلا أنه يمثل حلا لمشكلة من مشاكل التطبيق العملي للتشريعات السابقة وهي :

**خضوع إيرادات ألبان مزارع المواشي للضريبة** ، حيث كانت هناك وجهة نظر ترى أن الإعفاء الوارد في المادة (33) من القانون 157 لسنة 1981 المعدل قاصراً على نشاط التربية والتسمين ولايشمل إنتاج الألبان وكان الاخري أن ترد هذه الإضافة ضمن نص المادة (31) من القانون 91لسنة 2005 بدلا من وردها باللائحة التنفيذية .

وقد أستحدث القانون 91 لسنة 2005 بالنسبة لمشكلة الأعفاء العشري نصاً في المادة الثانية من مواد إصداره يحسم مشكلة مدة الإعفاء القانوني لأي نشاط دون إجتهاد وذلك بالنص على أن تظل الإعفاءات المحددة لها مدد في القانون 157 لسنة 1981 وبدأت مدتها قبل تاريخ العمل بالقانون الجديد سارية إلى أن تنتهي .

**5- أرباح نشاط تربية النحل**

لم تتضمن المادة (91) من القانون الخاصة بإيرادات النشاط التجاري والصناعي الخاضعة نصاً يفيد خضوع نشاط تربية النحل للضريبة ، إلا أن المادة (31) من القانون تضمنت في البند [2] منها إعفاء أرباح تربية النحل من ذلك يتضح أنه بالنسبة للشخص الطبيعي تضمن القانون نصاً على إعفاء أرباح تربية النحل ، رغم عدم نص أصلاً على خضوعها للضريبة .

بينما تضمنت المادة (41) من اللائحة التنفيذية النص على أن الإعفاء بالنسبة منشأت تربية النحل قاصر على المنشآت التي لم تمض على بدء مزاولتها النشاط مدة عشرة سنوات قبل تاريخ العمل بالقانون الجديد وفي حدود ماتبقي من هذه المدة ، أما المنشآت التي تبدأ المزاولة بعد العمل

بالقانون الجديد فتحصل على الإعفاء العشري كاملا ، أن اللائحة التنفيذية وأن تضمنت شروطاً لم يتضمنها النص القانوني إلا أنها تفسر كيفية منح الإعفاء العشري وربما تنشأ مشكلة نتيجة ذلك يمكن إبرازها على النحو التالي :-

1- نشاط تربية النحل كان معفيا إعفاءاً مطلقاً من الخضوع للضريبة قبل العمل بالقانون 91 لسنة 2005 ، ولم يتضمن القانون الجديد نصاً على خضوع هذا النشاط للضريبة .

2- تضمن القانون الجديد ولائحته التنفيذية نصوصاً تنظم حصول مشروعات تربية النحل على الإعفاء العشري بشرط أن تكون هذه المشروعات لم يمض على مزاولتها النشاط عشر سنوات قبل صدور القانون الجديد إعتباراً من 2005/6/10 .

3- وبمفهوم المخالفة فإن مشروعات تربية النحل القائمة قبل صدور القانون 91 لسنة 2005 ومضي على مزاولتها النشاط أكثر من عشر سنوات تخضع للضريبة إعتباراً من 2005/6/10 تاريخ العمل بالقانون الجديد وهو ما يخالف مبدأ مستقر من سنوات طويلة ويمثل إخضاع نشاط من الأنشطة[1] .

**6- المشروعات المموله من الصندوق الأجتماعي للتنمية**

أستحدث القانون نصوصاً قانونية هامة لم يكن لها وجود من قبل ، وطبقاً لذلك فإن هذه النصوص لا تسري إلا على المشروعات المقامة بعد تاريخ العمل بالقانون الجديد ومنها :-

---

[1] يتفق مع ذلك الرأي عديد من الكتاب على سبيل المثال :-
- عادل أمين فراج ،موسوعة المستشار الضريبي - مشاكل التطبيق العملي لقوانين الضرائب في مصر ، الجزء الثالث ، منشأة المعارف بالأسكندرية سنة 2006 ، ص455 - 456 .

**1- مدة الإعفاء**

طبقاً لنص المادة (31) من القانون تم تخفيض مدة الإعفاء التي يحصل عليها المشرع الممول من الصندوق الإجتماعي إلى خمس سنوات بعد أن كانت في ظل التشريعات السابقة عشر سنوات ولا يتفق ذلك بالطبع مع الغرض الذي أنشئت من أجله تلك المشروعات .

**2- علاقة الإعفاء بالشكل القانوني**

طبقاً لنص المادة (42) من اللائحة التنفيذية للقانون فقد أصبحت الأستفادة بالإعفاء قاصرة على المشروعات الفردية فقط . ولم يكن لهذا الشرط وجود في القوانين السابقة ، وذلك لا شك يمثل تفرقة في الحصول على الإعفاء بين الأفراد والشركات وأن كان يتفق ونهج المشرع الواضح في القانون الجديد بمحاربة الشركات وإلغاء الإعفاءات الخاصة بها ومنح كل التأييد والمزايا للمشروعات الفردية .

**3-علاقة الإعفاء بالتنازل وتغيير الشكل القانوني**

طبقاً لنص المادة (42) من اللائحة التنفيذية للقانون فإن الإعفاء الخاص بالمشروعات الممولة من الصندوق بتوقف سريانه إذا تم التنازل عن المنشأة أو تغير شكلها القانوني ذلك معناه إذا حصل ممول على قرض من الصندوق الإجتماعي عن نشاط معين ثم تناول عن هذا النشاط لأي ممول آخر فأن الإعفاء الذي حصل عليه من بداية نشاطه أو بداية الأنتاج يتوقف هو الآخر .

كما وأن الممول إذا قام بتغيير الشكل القانوني فإن الإعفاء يتوقف من تاريخ هذا التغيير والمقصود بالشكل القانوني الذي يتغير ويتوقف الإعفاء طبقاً لتغيره هو الشكل الذي جعل به الممول على قرض الصندوق والثابت في عقد القرض وفي كتاب الصندوق الإجتماعي وفي عقد البنك منح القرض .

وإذا كان الإعفاء أصلا طبقا لما ورد بالبند [6] من اللائحة التنفيذيــة لا تحصل عليه إلا المنشأه الفردية ويعني ذلك إذا أدخل هذا الممول الفرد تعلايلا على الشكل القانوني فأصبحت منشأه شركة مثلا يتوقــف ســريان الإعفــاء القانوني .

**4-علاقة الإعفاء بنوع النشاط**

**الأنشطة التجارية والصناعية**

طبقا لنص (42) من اللائحة التنفيذية للقانون فقد أصبح الإعفاء قاصــراً على المشروعات التي تباشر نشاطا تجارياً أو صناعياً ، بعد أن كان الإعفاء في ظل القانون 8 لسنة 1997 قاصراً على المشروعات الصناعية فقط دون التجارية ، وفي ذلك عودة من المشرع إلى النص المادة (36) مــن القــانون 157 لسنة 1981 المعدل التي كانت تمــنح الإعفــاء للنــشاطين التجــاري والصناعي ، وهو تدخل يحسب للمشروع ويتفق مــع الهــدف مــن إنــشاء الصندوق الإجتماعي ويحقق العدالة بين المستفدين من الصندوق .

**النشاط المنهي**

أستند المشرع على القاعدة المستقره في كافة القوانين السابقة وهي عدم سريان الإعفاء على الأنشطه المهنية .

**5-أرتباط الإعفاء بنسبة التمويل**

طبقا لنص المادة (31) من القانون فإن إعفاء تلك المشروعات يكون في حدود نسبة التمويل الذي حصلت عليه من الصندوق الإجتمــاعي ، وطبقــا للمادة (42) من اللائحة فإن الإعفاء لا يسري إلا بالنسبة للأرباح الناتجة عن التمويل من الصندوق .

وهي محاولات من المـــشرع لوضـــع حـــد للإعفـــاء الخـــاص بتلـــك المشروعات، وقد تطور النص التشريعي فيما يتعلق بنسبة التمويل المشروع من الصندوق كالآتي :-

**- نسبة التمويل في المادة (33) من القانون 157 لسنة 1981 المعدل** بمنح الإعفاء للمشروعات المموله كليا أو جزئيا من أموال الصندوق .

**- نسبة التمويل في المادة (1) من اللائحة التنفيذية للقـــانون رقـــم 8 لسنة 1997** بضمانات وحوافز الأستثمار ، يمنح الإعفاء بـــشرط أن يكـــون أغلب تمويل المشروع من الصندوق الإجتماعي للتنمية .

ولاشك أن النص في القانون الجديد أو في اللائحة التنفيذية قـــد قـــصر الإعفاء علي الإرباح الناتجة عن التمويل من الصندوق فقط ، ولاشك أن ذلك يمثل مشكلة لمصلحة الضرائب فيما يتعلق بكيفية تحديد الأرباح الناتجة عـــن التمويل الذي حصل عليه المشرع من الصندوق الإجتماعي .

فعبارة " الأرباح الناتجة عن التمويل " الواردة في المادة (42) مـــن اللائحـــة التنفيذية تخالف عبارة " في حدود نسبة هذا التمويل " الواردة في نص المـــادة (31) من القانون 91 لسنة 2005 ، والعبارات توضح هدف المشرع من قصر الإعفـــاء على ما يقابل مقدار التمويل من أرباح المشروع بحيث لا تستفيد الأربـــاح الناتجـــة عن تمويلات أخري بخلاف أموال الصندوق من هذا الإعفاء .

والمشرع طبقا للائحة التنفيذية يفترض سهولة تقسيم أرباح المشروع مـــابين أرباح ناتجة من تمويل الصندوق وأرباح ناتجة مـــن مـــصادر أخـــري لمالـــك المشروع ، طبقا للمادة (31) فأن حساب نسبة لتمويل يتم علـــى أســـاس إجـــراء مقارنة بين قيمة رأس المال المستثمر في المشروع وبين قيمة قرض الصندوق .

ومن هنا تظهر ضرورة صدور تعليمات أو كتب دورية توضح كيفية تحديد نسبة التمويل ومايقابلها من أرباح المشروع الذي يستثمر أموال أخري بخلاف أموال الصندوق .

**5-علاقة الإعفاء بتاريخ مزاولة النشاط**

طبقاً لنص [6] من المادة (31) من القانون فإن مدة الإعفاء يبدأ حسابها من تاريخ بداية مزاولة النشاط أو بدء الأنتاج .

**6-العلاقة بين الإعفاء وتاريخ الحصول على القرض**

أدخل المشرع شرطا مهماً فيما يتعلق بمنح الإعفاء القانوني للمشروعات المموله من الصندوق الإجتماعي بالنص في البند [1] من المادة (42) من اللائحة التنفيذية للقانون 91 لسنة 2005 على أنه **يشترط للحصول على الإعفاء** : أن يكون تاريخ بداية مزاولة النشاط في المشروع الممول من الصندوق الإجتماعي لأحقاً لتاريخ التمويل من الصندوق ولا شك أن ذلك يمثل :

**أولاً** : إضافة لم يكن لها وجود في التشريعات السابقة .

**ثانياً** : حلا لمشكلة من أهم المشكلات التي ظهرت عند تطبيق النصوص القانونية السابقة الخاصة بالصندوق الإجتماعي والتي عرفت **بمشكلة التزامن** .

وقد حسمت اللائحة التنفيذية للقانون الجديد في البند [1] من المادة (42) المشكلة بالأشارة إلى ضرورة أن يكون تاريخ مزاولة النشاط لأحقاً لتاريخ الحصول على قرض الصندوق .

إلا أنه كان الاخري أن يرد هذا الشرط ضمن نص البند [6] من المادة (31) من القانون وأنه بدلاً من النص على ذلك في اللائحة التي من المفترض إلا تضيف للنص القانوني وأنما تفسيرها فقط .

## ثامناً : الإقرارات الضريبية المؤيدة بحسابات أوغير المؤيدة بحسابات

بصفه عامة يلتزم الممول من الأشخاص الطبيعيين أن يقدم للمأمورية المختصه قبل أول أبريل من كل نسبة الإقرار الضريبي المنصوص عليه في المادة (82) من القانون والمادة (102) من اللائحة التنفيذية على النموذج رقم (27) اقرارات [1] .

ووفقا لنص المادة (78) من القانون يلتزم الممولين من الأشخاص الطبيعيين الذين يزاولون نشاطا تجاريا أو صناعيا أو جزئيا إذا تجاوز رأس ماله المستثمر مبلغ 50000 جنيه ، أو إذا تجاوز صافي ربحه السنوي وفقا لأخر ربط ضريبي مبلغ 20000 جنيه أو تجاوز رقم أعماله السنوي مبلغ 250000 جنيه .

### A- الإقرار الضريبي في ظل وجود حسابات

يتم إعداد الإقرار الضريبي في تلك الحالة تأسيساً على إعداد قائمة الدخل على أساس معايير المحاسبة المصرية وفقا لنص المادة (17) من القانون ، ثم يطبق بعد ذلك أحكام القانون ، حيث يتم أضافة مبالغ معينة إلى صافي الربح المحاسبي ، كما يتم خصم مبالغ معينة إليه ، وفيما يلي نموذج إيرادات النشاط التجاري والصناعي للاشخاص الطبيعيين المؤيدة بحسابات :-

### B- الإقرار الضريبي في ظل عدم وجود حسابات

يتم تحديد الإيرادات بناء على المبيعات أو رقم الأعمال الخاص بالممول حسب نشاطه ، ويتم في تلك الحالة الأعتماد على الأتفاقيات الحكمية لنسب

---

[1] طبقا لنص المادة (83) من القانون يجب أن يكون الإقرار موقعاً من محاسب مقيد بجدول المحاسبين والمراجعين بالنسبة للأشخاص الطبيعيين إذا وتجاوز رقم الأعمال لأي منهم عن مليوني جنيه سنوياً .

مجمل الربح والمصاريف في ضوء أتفاقيات تحديد أسس المحاسبة الضريبية المقررة للأنشطة .

- وفيما يلي نموذج الإقرار الضريبي لإيرادات النشاط التجاري والصناعي غير المؤيدة بحسابات .

## تاسعاً : أسئلة وتدريبات على النصوص القانونية للضريبة على النشاط التجاري والصناعي

### A– أسئلة المراجعة

1– كيف تتحدد أرباح النشاط التجاري والصناعي للأشخاص والطبيعيين [1] .

2– الفرق بين صافي ربح النشاط التجاري والصناعي ووعاء الضريبة [2] .

3– فرق بين أسس المحاسبة الضريبية المنشآت الصغيرة وغير الصغيرة [1] .

4– ماهي الإيرادات التي تخضع أو لا تخضع للضريبة على دخل الأشخاص الطبيعيين [2] .

5– حدد شروط عدم سريان الضريبة على الأرباح الناتجة عن المادة بتقييم الأصول المنشأه الفردية عند تقديمها كحصة عينية للاسهام في رأس مال شركة مساهمة [3] .

6– مالمقصود بالصفقه الواحدة وشروطها وكيفية معاملتها ضريبيا [4] .

7– المعاملة الضريبية للارباح الرأسمالية التي تحققها الأشخاص الطبيعيون [5] .

---

[1] يراجع نص المادة (17) من القانون . والمادة (24) من اللائحة التنفيذية .
[2] يراجع نص المادة (17) من القانون ، والمادة (7) من اللائحة التنفيذية .
[1] يراجع نص المادة (18) من القانون . والقانون 141 لسنة 2004 .
[2] يراجع نص المادة (19) ، (20) من القانون . ونص المادتين (25) ، (26) من اللائحة التنفيذية .
[3] أبراز خصائص المادة (20) من القانون .
[4] يراجع نص المادة (25) من اللائحة التنفيذية .

8-كيف تحدد صافي أرباح العقود طويلة الأجل محاسبياً وضريبياً [6] .

9-ماهي التكاليف واجبة الخصم وشروطها ذات الصلة [7] .

10-ماهي التكاليف والمصرفات التي لم يجر العرف على أثباتها بمستندات ومعاملتها المحاسبية والضريبية [8] .

11-ماهي الشروط الواجب توافرها لسريان الضريبة على إيرادات النشاط التجاري والصناعي للأشخاص الطبيعيين .

12-يختلف تحديد صافي الربح من وجهة النظر المحاسبية عنه من وجهة النظر الضريبية – علق على هذه العبارة موضحاً طبيعة الفروق بين الربح المحاسبي والربح الخاضع للضريبة .

13-أذكر المعاملة الضريبية لكل مايأتي :

أ- أرباح السماسرة والوكلاء بالعمولة .

ب- أرباح تأجير المحال والآلات .

ج – أرباح أصحاب الحرف والأنشطة الصغيرة .

د- أرباح تشييد أو شراء العقارات وتقسيم الأراضي .

هـ – أرباح منشآت أستصلاح أو أستزراع الأراضي .

و – أرباح مشروعات تربية الدواجن والمواشي والنحل .

14-وضع مدي سريان الضريبة على الإيرادات التالية للمنشأه التجارية أو الصناعية : التعويضات – الديون المعدومة المحصلة – فروق

---

[5] يراجع نص المادة (17) ، (25) ، (26) من القانون ، والمادة (24) من اللائحة التنفيذية .

[6] يراجع نص المادة (21) ، (29) من القانون ، والمادة (27) من اللائحة التنفيذية ، وكذلك تراجع معيار المحاسبة المصرية رقم (8) بعنوان قرر الأنشاءات .

[7] يراجع نص المادتين (22) ، (23) ونص المواد (28) ، (29) ، (30) من اللائحة التنفيذية .

[8] يراجع نص المادة (22) من القانون ، والمادة (28) من اللائحة التنفيذية .

العملة الأجنبية – فوائد البيع بالتقسيط – أرباح بيع الأصول الثابتة – عوائد الأوراق المالية .

15- ماهي الشروط العامة الواجب توافرها لإعتبار التكاليف واجبة الخصم عند تحديد صافي الربح الضريبي للنشاط التجاري والصنعي للأشخاص الطبيعيين .

16- عمل المشرع المصري على منع قيام بعض الأشخاص المرتبطون بوضع شروط في معاملاتهم التجارية والمالية تختلف عن الشروط التي تتم بين أشخاص غير مرتبطين بهدف تخفيض صافي الربح الخاضع للضريبة عن طريق النص على حق مصلحة الضرائب في تحديد هذا الربح على أساس السعر المحايد – علق على هذه العبارة موضحاً الطرق المختلفة لتحديد السعر المحايد .

**B- علق على صحة أو خطأ العبارات التالية :-**

1- إجاز المشرع المصري عند تحديد صافي الربح الضريبي للمنشاه الفردية التجارية أو الصناعية خصم الخسائر المرحلة من سنوات سابقة .

2- أعفي المشرع المصري أرباح بعض المنشآت التجارية أو الصناعية الخاصة بالأشخاص الطبيعيين من الخضوع للضريبة .

3- وضع المشرع المصري قواعد خاصة لتحديد صافي الربح الضريبي للعقود طويلة الأجل .

4- تسري الضريبة على أرباح الصناعات التحويلية على حين لا تسري على أرباح الصناعات الإستخراجية .

5- لا تسري الضريبة على أرباح الناتجة من تقسيم الأراضي الزراعية والتصرف فيها .

6- لا تسري الضريبة على أرباح المنشآت التي تقوم باستصلاح الأراضي وحدها .

7- يقتصر تأثير الفروق الدائمة بين المحاسبي والربح الخاضع للضريبة على قائمة الدخل وحدها ، على حين يمتد تأثير الفروق المؤقته إلى قائمة المركز المالي .

8- تسري الضريبة على أرباح إعادة تقييم الأصول الثابتة بغرض إظهار القيمة الحقيقية للمنشأة .

9- يعفي ناتج تعامل الأشخاص الطبيعيين عن أستثماراتهم في الأوراق المالية من الخضوع للضريبة بصرف النظر عن تداولها في البورصة المصرية من عدمه .

10- تعتبر الضريبة العقارية التي تتحملها المنشاه عن العقارات المملوكة لها من التكاليف واجبة الخصم ، سواء كانت تلك العقارات مؤجرة للغير أو مشغولة بمعرفة المنشأة .

11- تعتبر فروق العملة الأجنبية الناتجة عن تقييم الإيرادات والتكاليف الواردة بالميزانية فروقاً حقيقية تخضع للضريبة .

12- لاتدخل فتره التوقف الجبري ضمن السنوات الخمس التي يسمح فيها المشرع بترحيل الخسائر الضريبية .

13- تخضع أرباح مشروعات تربية النحل للضريبة في حالة تعبئة العسل المنتج في عبوات تمييداً لبيعه .

14- تعفي من الضريبة أرباح المشروعات الممولة جزئيا من الصندوق الإجتماعي للتنمية بكامل قيمتها وذلك خمس سنوات من تاريخ مزاولة النشاط أو بدء الأنتاج بحسب الأحوال .

# إيرادات النشاط التجاري والصناعي غير المؤيدة بحسابات

| نوع النشاط : | | مركز إدارة النشاط: | |
|---|---|---|---|

| البيان | الرقم | القيمة |
|---|---|---|
| أيام العمل في السنة | ٤٠٠ | |
| قيمة المبيعات / الإيرادات ( اليومية بالجنيه ) : | ٤٠١ | |
| قيمة المبيعات/ الإيرادات ( السنوية بالجنيه ) : { ( ٤٠٢ ) = ( ٤٠٠ × ٤٠١ ) } | ٤٠٢ | |
| نسبة مجمل الربح | ٤٠٣ | |
| مجمل الربح السنوى = ( ٤٠٢ × ٤٠٣ ) | ٤٠٥ | |
| الإيجـارات | ٤٠٦ | |
| أجور ومرتبات | ٤٠٧ | |
| نور وميـاه | ٤٠٨ | |
| تليفـون | ٤٠٩ | |
| مصاريف أخرى | ٤١٠ | |
| إجمالى المصاريف العمومية والإدارية = المجموع من ( ٤٠٦ ) إلى ( ٤١٠ ) | ٤١١ | |
| تبرعات حكومية أيًا كان مقدارها | ٤١٢ | |
| إجمالى المصروفات = ( ٤١١ ) + ( ٤١٢ ) | ٤١٣ | |
| صافي الربح قبل خصم التبرعات | ٤١٤ | |
| تبرعات وإعانات مدفوعة للجمعيات والمؤسسات الأهلية المصرية المشهرة ولدور العلم والمستشفيات الخاضعة للإشراف الحكومي ومؤسسات البحث العلمي المصرية بما لا يجاوز ١٠ ٪ من صافي ربح الممول | ٤١٥ | |
| صافي ربح / أو خسارة = ( ٤١٤ ) - ( ٤١٥ ) | ٤١٦ | |

## ٦ - يضاف إلى صافي الربح المحاسبي أو يخصم من الخسائر المحاسبية الآتي :

| البند | رقم البند | القيمة |
| --- | --- | --- |
| مبالغ لا تدخل ضمن قائمة الدخل وفقاً لمعايير المحاسبة المصرية وتعد من الإيرادات الخاضعة للضريبة وفقاً للجدول رقم (١٠١) | ٣٠٥ | |
| قيمة الاهلاكات المحملة على الحسابات<br>* يمثل هذا البند قيمة إهلاكات الأصول الثابتة الواردة بقائمة الدخل وفقاً لمعايير المحاسبة المصرية .<br>* ترد إلى الوعاء الضريبية قيمة الإهلاكات المحملة على قائمة الدخل . ويمثل هذا البند قيمة إهلاكات الأصول الثابتة الواردة بقائمة الدخل وفقاً لمعايير المحاسبة المصرية . وتشمل كافة الإهلاكات للأصول الثابتة المادية أو المعنوية الموجودة بالمنشأة المحسوبة وفقاً للنسب المحاسبية | ٣٠٦ | |
| الخسائر الرأسمالية الناتجة عن بيع أصول يتم حساب إهلاكها وفقاً للمادة (٢٦) من القانون وفقاً للجدول رقم (١٠٢) | ٣٠٧ | |
| الضريبة على الدخل المستحقة طبقاً للقانون<br>يتم إضافة الضريبة على الدخل المستحقة طبقاً للقانون إلى صافي الربح وتتمثل في الضريبة على دخل الأشخاص الطبيعيين ويتم إضافتها إلى الوعاء في حالة قيام الشخص الطبيعي بتحميلها على قائمة الدخل ضمن تكاليفه . | ٣٠٨ | |
| ما يزيد عن النسبة [illegible] المستقطعة سنوياً لحساب صناديق الخاصة | ٣٠٩ | |
| ما يزيد عن نسبة [illegible] ٣٠٠٠ جنيه سنوياً من أقساط التأمين ضد عجز الممول أو وفاته | ٣١٠ | |
| التبرعات والإعانات المدفوعة لغير الحكومة . ( مؤقتاً ) وفقاً للجدول رقم (١٠٣) | ٣١١ | |
| الاحتياطيات والمخصصات على اختلاف أنواعها وفقاً للجدول رقم (١٠٥) | ٣١٢ | |
| ما يقضى به على الممول من غرامات وعقوبات مالية وتعويضات بسبب ارتكابه أو ارتكاب أحد تابعيه جناية أو جنحة عمدية .<br>يراعى زيادة صافي الربح المحاسبي بقيمة الغرامات والتعويضات المالية والتعويضات التي تحملتها المنشأة نتيجة لارتكاب أحد تابعيها جناية أو جنحة عمدية . | ٣١٣ | |
| الفوائد المدينة وفقاً للجدول رقم (١٠٤) | ٣١٤ | |
| الرصيد السالب لأساس الإهلاك<br>يمثل الرصيد السالب لأساس الإهلاك الفرق بين قيمة بيع الأصول الثابتة والتعويضات نتيجة هلاك أو الاستيلاء على الأصول المنصوص عليها في البند (٣) من المادة (٢٥) من القانون عن كل من قيمة الأصول الثابتة أول الفترة الضريبية مضافاً إليها المشتريات والمصروفات الرأسمالية الخاصة بها . | ٣١٥ | |
| الديون المعدومة غير مستوفاة لشروط الإعدام المحملة على قائمة الدخل وفقاً للجدول رقم ([illegible]١٠) | ٣١٦ | |
| خسارة التعامل في أوراق مالية مقيدة بالبورصة<br>ترد للوعاء خسائر التعامل في الأوراق المالية المقيدة بالبورصة في حالة إدراجها في قائمة الدخل . | ٣١٧ | |
| إضافة أخرى وفقاً للجدول رقم (١٠٦) | ٣١٨ | |
| الإجمالي - مجموع البنود من (٣٠٥) إلى (٣١٨) | ٣١٩ | |

## إيرادات النشاط التجاري أو الصناعي للأشخاص الطبيعيين - المؤيدة بحسابات

نوع النشاط :

| |
|---|
| |

### إرشادات

١- يشترط لخصم نسبة الـ ٢٠٪ المستحقة سنوياً لحساب صندوق معاش ما يلي:

أ- أن يكون هذا الصندوق منشأ طبقاً لأحكام قانون صناديق التأمين الخاصة رقم ٥٤ لسنة ١٩٧٥ أو القانون رقم ٦٤ لسنة ١٩٨٠ بشأن أنظمة التأمين الاجتماعي البديلة أو كانت منشأة طبقاً لكادر أنظمة أو شروط خاصة.

ب- أن تكون هذه المبالغ في حدود ٢٠٪ من مجموع مرتبات وأجور العاملين بهذه المنشأة وتؤدي إلى وعاء الضريبة قيمة الزيادة عن هذه النسبة.

ج- أن يكون نظام الصندوق لائحة أو شروط خاصة ومؤكداً أن ما توجه المنشأة من أموال للنظام مثل مكافأة نهاية الخدمة أو المعاش أن تكون أموال هذا النظام مستقلة عن أموال المنشأة ومستمرة لحساب هذا الصندوق (بند رقم ٣٠٢).

٢- التبرعات والإعانات المدفوعة لغير الحكومة من غير جهات إضافة التبرعات:

إضافة كافة التبرعات والإعانات المدفوعة لغير الحكومة المخصومة على قائمة الدخل سواء توافرت فيها الشروط أو ثابتة بالدفاتر كما هو الحال في التبرعات المدفوعة للجمعيات والمؤسسات الأهلية المصرية المشهورة طبقاً لأحكام القوانين المنظمة لها أو لم تتوافر فيها الشروط كما هو الحال في التبرعات لأحد الفقراء.

يتم إضافتها إلى الوعاء الضريبي حتى يتم الوصول إلى صافي الربح في الحسابات (البند رقم ٣٣١) أما بالنسبة للتبرعات التي تتوافر فيها شروط الخصم والنسبة المحددة قانوناً يتم خصمها من صافي الربح في الحسابات (البند رقم ٣٣٢).

### أولاً: بيانات قائمة الدخل

| البيان | البند | القيمة |
|---|---|---|
| رقم الأعمال (مبيعات / إيرادات) من قائمة الدخل.<br>يشمل رقم الأعمال كافة الإيرادات الناتجة عن جميع العمليات التجارية والصناعية التي تقوم بها المنشأة مثل إيرادات المبيعات أو الخدمات أو أية إيرادات أخرى كالأرباح الرأسمالية الناتجة عن بيع الأصول الرأسمالية وعوائد القروض والودائع والأوراق المالية وفروق التقييم الدائنة وقيمة بيع المخلفات ... إلى غير ذلك من الإيرادات التي يجب إدراجها ضمن قائمة الدخل وفقاً للمعايير المحاسبية المصرية. | ٢٠٠ | |
| تكلفة المبيعات / الحصول على الإيراد من قائمة الدخل<br>يتم تحديد تكلفة المبيعات من قائمة الدخل عن طريق المعادلة الآتية:<br>٠٠٠ رصيد أول المدة من البضاعة<br>٠٠٠ يضاف إليه المشتريات<br>٠٠٠ يخصم منه رصيد آخر المدة<br>٠٠٠ تكلفة المبيعات | ٢٠١ | |
| مجمل الربح (أو الخسارة) (٢٠٠ - ٢٠١) من قائمة الدخل | ٢٠٢ | |
| إجمالي المصروفات بما فيها الاحتياطيات والمخصصات والإهلاكات من قائمة الدخل<br>يشمل إجمالي المصروفات كافة المصروفات المحملة على قائمة الدخل مثل المصروفات العمومية والإدارية (مثل الأجور والمرتبات - مصروفات توزيع - مكافآت - مياه وكهرباء) أو المصروفات الأخرى المحملة على قائمة الدخل كالمخصصات والاحتياطيات وإهلاكات الأصول المادية أو المعنوية وفروق التقييم المدينة ... إلخ. | ٢٠٣ | |
| صافي الربح (أو الخسارة) (٢٠٢ - ٢٠٣) من قائمة الدخل | ٢٠٤ | |

## ٣- يخصم منه

| البيان | الرقم | القيمة |
|---|---|---|
| مبالغ لا تدخل ضمن قائمة الدخل وفقاً لمعايير المحاسبية المصرية وتعد من التكاليف واجبة الخصم وفقاً للجدول رقم (١٠٨) | ٣٢٠ | |
| قيمة الإهلاكات الضريبية وفقاً للجدول رقم (١١٠) | ٣٢١ | |
| الأرباح الرأسمالية الناتجة عن بيع أصول يتم حساب إهلاكها وفقاً للمادة (٢٦) من القانون | ٣٢٢ | |
| ديون معدومة تتوافر فيها شروط الإعدام وتم خصمها من المخصص وفقاً للجدول رقم (١٠٩) | ٣٢٣ | |
| مخصصات مرتدة سبق خضوعها للضريبة وفقاً للجدول رقم (١٠٩) | ٣٢٤ | |
| المستخدم من المخصصات لمواجهة تكاليف واجبة الخصم<br>يتم استبعاد المستخدم من المخصصات الذي يتوافر فيه شروط التكاليف واجبة الخصم مثل الديون المعدومة أو الجمارك بشرط خضوع المخصص للضريبة عند تكوينه . | ٣٢٥ | |
| الأرباح الناتجة عن التعامل في الأوراق المالية المقيدة بسوق الأوراق المالية المصرية | ٣٢٦ | |
| الخسائر المرحلة وفقاً للجدول رقم (١١١) | ٣٢٧ | |
| خصومات أخرى وفقاً للجدول رقم (١١٦) | ٣٢٨ | |
| صافي الربح / أو الخسارة ( المعدل ) = ( ٣٠٤ + ٣١٩ ) - ( من ٣٢٠ إلى ٣٢٨ ) | ٣٢٩ | |
| يخصم التبرعات والإعانات المدفوعة للجمعيات والمؤسسات الأهلية المصرية المشهرة ودور العلم والمستشفيات الخاضعة للإشراف الحكومي ومؤسسات البحث العلمي المصرية بما لا يجاوز ١٠٪ من الربح السنوي الصافي المعدل | ٣٣٠ | |
| الوعاء ربح / أو خسارة ( المعدل ) = ( ٣٢٩ - ٣٣٠ ) وقبل إعمال حكم المادة ( ٧ ) من القانون . | ٣٣١ | |
| يستبعد الإعفاءات وفقاً للجدول رقم ( ١١٣ ) | ٣٣٢ | |
| الوعاء الخاضع للضريبة = ( ٣٣١ - ٣٣٢ ) | ٣٣٣ | |

**مثال**

## تطبيقي على إعداد أقرار ضريبي غير مؤيد بحسابات لنشاط الصيدليات [1]

**A – تحديد رقم الأعمال**

1- الأدوية وألبان الأطفال : يتم الرجوع إلى شركات أنتاج الأدوية المحلية وكذا شركات ومخازن توزيع الأدوية للحصول على شهادات بحجم مسحوبات الصيدلية تتضمن قيمة المسحوبات ونوعيتها ( محلية – مستورده) .

2- أدوات ومستحضرات التجميل والمستلزمات الطبية والمبيدات الحشرية (الأكسورات) يتم تحديدها بحد أقصي 10% من مشتريات الصيدلية بالبند السابق .

3- الأصناف الأخري (الاجيزة الرياضية – لعب الأطفال) يتم تحديدها بمعرفة المأمورية أسترشاداً بالمعاينة والمناقشة .

ويراعي الاسترشاد بالعناصر التالية عند تحديد رقم الأعمال :-

- معاينة الصيدلية وفروعها ومخازنها ( أن وجد) معاينة و دقيقة لتحديد كميات وقيم مابها من الأصناف الاخري – موقع الصيدلية وشهرتها.
- مناقشة الممول لتحديد حجم المشتريات والمبيعات السنوية عن الأصناف الأخري .
- الأطلاع على المستندات التي لدي الممول مثل (فواتير الشراء – صور فواتير البيع – إجندات) أن وجدت .

---

[1] ينظر تعليمات تنفيذية للفحص رقم 58 لسنة 181 لسنة 2005 بشأن أسس المحاسبة الضريبية لنشاط الصيدليات.

- الاقرار الضريبية للاسترشاد بماورد بهما .

- بيانات التعامل مع الجهات أن وجدت .

**B- هامش الربح**

تحدد نسبة مجمل الربح من رقم مشتريات الصيدلية كمايلي :-

- الادوية وألبان الأطفال 15.19% .

- أدوات ومستحضرات التجميل والمستلزمات الطبية والمبيدات الحشرية 16% .

- الأصناف الأخري 20%

**C- الانشطة والأنشطة الإيرادات الأخري**

يراعي محاسبة المنشأه عن أي أنشطة أو إيرادات أخري يثبت مزاولتها بخلاف نشاط الصيدلية .

**D- المصروفات الأدارية والعمومية**

تحسب المصروفات اللازمة لمباشرة النشاط كمايلي :-

- تعتمد الأجور والمرتبات والمكافات وكافة تكاليف العمالة الأخري للصيدلية اللازمة لمباشرة نشاطها وذلك طبقاً لما يقدمه الممول من بيانات تفصيلية عن العمالة المتفرغة والغير متفرغة ونوع العمل بواقع 4.5% من رقم مشتريات الصيدلية وذلك بشرط سداد ضريبة كسب العمل .

- تعتمد المصروفات المتغيرة التي تستلزمها طبيعة النشاط والتي يصعب الحصول على مستنداتها مثل ورق اللف والشنط والبلاستيك والادوات

الكتابية* والأكرميات والتبرعات ....الخ بواقع*1.5% من رقم مشتريات الصيدلية .

- تعتمد كافة المصروفات الأدارية والعمومية المؤيده بالمستندات بحد أقصي 1.5% من رقم مشتريات الصيدلية .

- تعتمد مصروفات التأسيس وفقا للمستندات المؤيداه لها مرة واحدة عند بداية النشاط على أن تستهلك على 5 سنوات ، وكذا مصروفات التجديد والتطوير بشرط مرور عشر سنوات على التأسيس أو التجديد وقيام الممول بأخطار المأمورية بذلك وتقديم المستندات المؤيدة على ضوء التعليمات التنفيذية للفحص رقم 8 لسنة 99 بند رابعا فقرة (4) على أن تستهلك على 5 سنوات .

- تعتمد التبرعات وفقا لأحكام المادة (24) من القانون 157 لسنة 81 وتعديلاته والمادة 23 من القانون 91 لسنة 2005 .

**مثال توضيحي**

صيدلية رقم مشتريانها من الأدوية 200000 جنيه ورقم أعمال الأكسسوارات = 200000 × 2.5% = 5000 جنيه.

مجمل رقم الأعمال = 205000 جنيها.

ربح الأدوية = 200000 × 15.19% = 30380 جنيها .

ربح الأكسسوارات = 5000 × 16% = 800 جنيها .

مجمل الربح = 30380 + 800 = 31180 جنيها.

**المصروفات**

1- المرتبات والأجور = 205000 × 4.5% = 9225 جنيها.

2- المصروفات المستندية = 1.5% من مجمل رقم الأعمال أي 205000 × 1.5% = 3075 جنيها .

3- مصروفات أخري غير مستندية = 205000 × 1.5% = 3075ج

يضاف إليها مبلغ (5000) جنيها مصروفات تأسيس إذا كانت الصيدلية لم يمر على إنشائها 5 سنوات وعلى أساس أن قيمة التأسيس 25000 جنيها أما في حالة وجود مستندات فتقدر طبقا للمستندات والمبالغ التي تم تأييدها بإيصالات داخلية وليس لها مستندات وفقا لتقدير مأمور الضرائب طبقا للتعليمات التنفيذية رقم (8) 1999م بند رابعا فقرة (4) .

وبأفترض أن هده الصيدلية مر عليها أكثر من خمس سنوات يكون مجمل المصروفات 9225 + 30075 = جنيها .

صافي الربح الخاضع قبل خصم التبرعات للجهات الخيرية وهو : 31180 – 15375 = 15805 جنيها .

التبرعات للجهات الخيرية أجمع إيصالات التبرع للجميعات الخيرية ولجان الزكاة والمستشفيات الخاضعة للإشراف الحكومي والمدارس ومؤسسات البحث العلمي كل ذلك بما يزيد على 10% من الوعاء الخاضع = 15805 × 10% = 1580 جنيها أو قيمة الإيصالات بما لايزيد على 10% من الوعاء الخاضع .

الخاضع للضريبة = 15805 – 1580 = 14225 جنيها ويتم خصم : 5000 جنيها شريحة أولي معفاه الباقي = 9225 جنيها الضريبة = 9225 جنيها × 10% = 922 جنيها تسدد (920 جنيها)

يتم خصم منها قيمة 1% المسددة من المبلغ على فواتير الشراء في الستة شهور الأولي لسنة 2005م = 1000 جنيها تقريبا ويوجد رصيد دائن للممول بمبلغ 80 جنيه .

**مثال عام**

بلغ صافي الربح قبل الضريبة من واقع قائمة الدخل لأحدي المنشآت الفردية الصناعية مبلغ 400000 جنيه وذلك عن السنة المنتهية في 31 ديسمبر 2006 .

فإذا علمت مايلي .

1- تتضمن مصروفات المنشأه 60000 جنيه مكافآت للعاملين تعادل أربعة شهور – 33000 جنيه إهلاك الآت ومعدات مشتراه جديدة بمعدل 20% (علما بأن تكلفتها 394000 جنيه وتاريخ شرائها 2006/8/1 وتم تركيبها وأصبحت صالحة للأستعمال في 10/5 2006 ، والقيمة الدفترية للآلات والمعدات في أول يناير 2006 كانت 270000 جنيه وأن المنشأه قامت ببيع الآت ومعدات في 2006/9/1 بمبلغ 54000 جنيه ) – 9000 جنيه مصروفات إعلان منها 5000 جنيه حملة إعلانية مدفوعة في أول يوليو 2006 لمدة ثلاث سنوات 150000 جنيه عوائد قروض مستخدمة في النشاط سعر الفائدة 25% 30000 جنيه تكلفة شراء حق إختراع في أول أبريل للمنتج الذي تقوم المنشأه بتصنيعة وبيبعة – 18000 جنيه منها 12000 جنيه لجمعية خيرية مصرية معترف بها والباقي لورثة موظفين سابقين بالمنشأه 50000 جنيه مقابل مكافأة ترك الخدمة علما بأنه تم إيداع هذا المبلغ في صندوق خاص له ذمة مالية مستقلة 8000 جنيه أقساط تأمين على حياة الممول .

2- تتضمن إيرادات المنشأه 5000 جنيه فوائد تأخير عن بعض العملاء - 24000 جنيه ديون معدومة محصلة نصفها سبق إعتماده بمعرفة مأمورية الضرائب - 12000 جنيه عوائد سندات مقيدة في سوق الأوراق المالية المصرية 18000 جنيه عوائد ودائع بالبنك الأهلي المصري .

3- معلومات أخري

أ- يملك الممول عقاراً مكونا من خمس طوابق متساوية القيمة الإيجارية (يشغل طابق منها) ، وتبلغ قيمتها الإجارية السنوية المتخذة أساسا لربط ضريبة المباني مايعادل 10000 جنيه (سعر ضريبية المباني 10%).

ب- يملك الممول قطعة أرض زراعية مساحتها 50 فدانا تبلغ الضريبة العقارية الأصلية المربوطة على الفدان الواحد 48 جنيه والرسوم الأضافية 18 جنيه ، يؤجر نصفها للغير بإيجار سنوي 9000 جنيه ويزرع النصف الآخر فواكه وقد بلغ إيراد الفدان السنوي منها 7000 جنيه للفدان .

ج- يملك الممول مكتب خاص لمزاولة مهنة المحاسبة والمراجعة ، وقد بلغت إيراداته الفعلية من مباشرة المهنة مبلغ 161000 جنيه (منها 30000 جنيه عن أعمال خارج مصر). وكانت مصروفات المكتب عبارة عن 6000 جنيه مرتبات العاملين ، 400 أشتراكات النقابة المجلات العلمية 2000 جنيه ، إيجار المكتب 400 جنيه ، قسط تأمين على المكتب ضد الحريق والسرقة ، 2000 جنيه إهلاك أثاث ، 4000 جنيه ، مصروفات سفر وإقامة بالخارج ، 30000 جنيه مصروفات سيارة خاصة بالمكتب .

د- سدد الممول خلال العام الضرائب العقارية المستحقة على العقار المبني والأطيان الزراعية ، كما حجزت منه مبالغ تحت حساب الضريبة عن النشاط المهني بلغت قيمتها 11178 جنيه .

هـ- بلغ سعر الأئتمان والخصم المعلن لدي البنك المركزي في أول يناير 2006 مايعادل 12% .

و- يمسك الممول دفاتر منتظمه لمكتبه .

**المطلوب**

**أولاً :** تحديد وعاء الضريبة على دخل الأشخاص الطبيعيين عن عام 2006 :-

**ثانياً :** حساب الضريبة واجبة الدفع عن هذا العام .

## الإجابة

**أولاً : تحديد وعاء الضريبة على دخل الأشخاص الطبيعيين عن علم 2006 .**

**- يتم حساب وعاء هذه الضريبة على النحو التالي:-**

**- إيرادات النشاط التجاري والصناعي**

يعدل صافي الربح قبل الضريبة من واقع قائمة الدخل على النحو التالي :-

| | جنيه | جنيه |
|---|---|---|
| صافي الربح قبل الضريبة من واقع قائمة الدخل | | 400000 |
| **يضاف إليه** | | |
| **1- مكافآت العاملين .** | | |
| **2- الإهلاك المحاسبي للآلات والمعدات لايعتبر من التكاليف واجبة الخصم .** | 33000 | |
| **3- مصروفات الأعلان الدورية 4000 تعتبر من التكاليف واجبة الخصم ، أما تكاليف الحملة الأعلامية فيعتبر نصيب السنة منها فقط من التكاليف والباقي لا تعتبر من التكاليف في هذا العلم .** | 4170 | |
| **4- عوائد القروض المستخدمة في النشاط التي لا يعتبر من التكاليف واجبة الخصم** | 36000 | |
| 5- تكلفة شراء حق الإختراع | 30000 | |
| **6- التبرعات المدفوعة لورثة موظفين سابقين بالمنشأه .** | 6000 | |
| **7- التبرعات المدفوعة لجمعية خيرية مصرية معترف** | 12000 | |

| البيان | | |
|---|---|---|
| بها (مؤقتا) . | | |
| 8- المبالغ المستقطعة مقابل مكافأة ترك الخدمة تعتبر من التكاليف في حدود 20% من الأجـور الـسنوية للموظفين . | 14000 | |
| 9- أقساط تأمين على حياة الممول | 5000 | |
| المجموع | | 140170 |
| يخصم منه | | 540170 |
| 10- ديون معدومة محصلة لم يسبق الأعتراف بهـا ضمن التكاليف | 12000 | |

| البيان | | |
|---|---|---|
| 11- الإهلاك الضريبي للآلات والمعدات | 152000 | |
| 12- الإهلاك الضريبي لحق الأختراع : | | |
| 750 = (12/9) × %10 × 10000 | 2250 | |
| | | 166250 |
| صافي الربح المعدل قبل خصم تبرع الجمعية | | 37[illegible]920 |
| 13- تبرعات الجمعية الخيرية المعترف بها | | 12000 |
| صافي الربح المعدل | | |
| يخصم منه | | 385920 |
| الإعفاءات | | |
| - عوائد السندات | 12000 | |
| - عوائد الودائع بالبنوك | 18000 | |
| | | 30000 |
| صافي الربح الخاضع للضريبة | | 355920 |

B- إيرادات الثروة العقارية

| جنيه | |
|---|---|
| 4000 | 1- صافي إيراد العقارات المبنية . |
| 6000 | 2- صافي إيراد الأراضي الزراعية غير المزروعة بمحاصيل بستانية . |
| 12069 | 3- صافي إيراد الأراضي الزراعية المزروعة بمحاصيل بستانية . |
| 22069 | صافي إيراد الثروة العقارية |

2- إيردات المهن غير التجارية

| جنيه | جنيه | |
|---|---|---|
| | | 1- الإيرادات الناتجة من مزاولة المهنة |
| 131000 | | إجمالي الإيراد السنوي |
| | | يخصم منه |
| | | التكاليف والمصروفات اللازمة لمباشرة المهنة |
| | 15000 | 1- مرتبات العاملين |
| | 400 | 2- إشتراكات النقابة والمجلات العلمية |
| | 2000 | 3- إيجار المكتب |
| | 400 | 4- قسط تأمين على المكتب ضد الحريق والسرقة |
| | 2000 | 5- إهلاك أثاث المكتب |
| | — | 6- مصروفات سفر وإقامة بالخارج |
| | 2000 | 7- مصروفات سيارة خاصة بالمكتب |
| 21000 | | |
| 110000 | | صافي الإيراد السنوي الخاضع للضريبة |

2- حساب الضريبة واجبة الدفع عن عام 2006

| جنيه | |
|---|---|
| 355920 | A- إيرادات النشاط التجاري والصناعي |
| 22069 | B- إيرادات الثروة العقارية |
| 110000 | C- إيرادات المهن غير التجارية |
| 487989 | وعاء الضريبة |
| | وتحسب الضريبة كما يلي |
| — | الـ 5000 ج الأولى |
| 1500 | الـ 15000 ج التالية × 10% = |
| 3000 | الـ 20000 ج التالية × 150% = |

| ل 447989 ج التالية × 20% = | 89598 |
|---|---|
| الضريبة المستحقة 487989 | (94098) |
| يخصم منها<br>الضرائب العقارية الأصلية<br>ضريبة المباني : 10000 × 10% = 1000<br>ضريبة الأطيان : 40 فدان × 48 = 1920<br>مجموع 2920<br>الحد الأقصى : 94098 × (22069 / 487989) = 4256<br>2- مبالغ خصمت تحت الحساب | 11178 |
| الضريبة واجبة الدفع | 80000 |

**ملاحظات متممة للحل**

**A- إيرادات النشاط التجاري والصناعي**

**1- مكافآت العاملين**

تعتبر مكافآت العاملين بمبلغ 30000 جنيه من التكاليف واجبة الخصم لأنها ترتبط بالنشاط وتخص السنة .

**2- الإهلاك المحاسبي**

يعتبر الإهلاك المحاسبي للآلات والمعدات من التكاليف واجب الخصم بمبلغ 33000 جنيه ويتم رده للوعاء على إعتبار أن الإهلاك واجبة الخصم هو الذي يتم تحديد وفقاً لنسب الإهلاك المحددة في المادة 25 من القانون ويتم حسابه على النحو التالي :-

| الإهلاك الضريبي للآلات والمعدات | |
|---|---|
| رصيد 2006/1/1 | 270000 |
| (-) القيمة البيعية في 2006/9/1 | 54000 |
| | 216000 |
| (+) الإضافات في 2006/8/1 | 394000 |
| أساس الإهلاك | 160000 |
| (-) الإهلاك الضريبي السنوي<br>610000 × 25% | (152000) |
| رصيد مرحل 2006/12/31 | 458000 |

ويتم خصم الإهلاك السنوي حسب النسب المقررة للإهـلاك قانونـا بمبلـغ 152000 من الوعاء الضريبي .

3- مصروفات الإعلان الدورية

تعتبر تلك المصروفات التي تبلغ 4000 جنيه (9000 جنيه مـصروفات الإعلان – 5000 جنيه حمله إعلانية مدفوعة في 2006/7/1 لمدة 3 سنوات) من التكاليف واجبة الخصم ، أما تكاليف الحملة الإعلانية فيعتبر نصيب الـسنه منها فقط مقداره (5000جنيه÷3) × (12/6)= 830 جنيه ، وبالتالي فـإن البـاقي ومقداره 4170 جنيه فلا يعتبر من التكاليف في ذلك العام .

4- عوائد القروض المستخدمه في النشاط

A- العوائد التي تزيد عن مثلي سعر الإئتمان والخصم المعلن من البنـك المركزي في 2006/1/1 لا تعتبر من التكاليف واجبة الخـصم تبلـغ 6000 جنيه ويتم أحتسابها على النحو التالي :-

القروض المستخدمة فـي النـشاط 150000 × $\frac{100}{25}$ = 600000 جنيـه

العوائد على القروض بسعر الأئتمان والخصم المعلن عن البنك المركزي تبلغ 600000 × 12% × 2 = 144000 جنيه أي أن العوائد الزائدة تبلغ 6000 (150000 – 144000) .

A- العوائد المتبقية ومقدراها 144000 جنيه تعتبر من التكاليف واجبـة الخصم بعد خصم العوائد الدائنة المعفاه من الضريبة على النحو التالي: = 144000 جنيه – (12000 عوائد سندات + 18000 عوائد ودائع بالبنوك) = 114000 (144000 – 30000) .

أي أن العوائد التي ترد للوعاء تبلغ

150000 – 114000 = 36000 جنيه

5- تكلفة شراء حق الأختراع

لا يعتبر حق الأختراع بمبلغ 30000 جنيه من التكاليف واجبة الخصم وبالتالي يرد للوعاء الضريبي انما يعد الإهلاك الضريبي لحق الأختراع هو التكاليف واجبة الخصم ويتم حسابه على أساس 30000 × 10% × (9 /12) = 2250 جنيه .

6- التبرعات المدفوعة لورثة موظفين سابقين بالمنشأه

لا تعتبر تلك التبرعات من التكاليف واجبة الخصم وفقاً لنص المادة 24 من القانون ، ولذلك يرد مبلغ 6000 (18000- 12000) لوعاء الضريبية .

7- تبرعات مدفوعة لجمعية خيرية معترف بها

تعتبر تلك التبرعات من التكاليف واجبة الخصم في حدود 15% من صافي الربح المعدل ، ويتم إستبعاد مبلغ 12000 جنيه مؤقتاً لحين التوصل إلى صافي الربح المعدل للتأكد من أنها لا تزيد عن 15% من صافي الربح المعدل .

8- المبالغ المستقطعة مقابل مكافأة ترك الخدمة

تعتبر تلك المبالغ من التكاليف واجبة الخصم في حدود 20% من الأجور السنوية للعاملين ، أي أنها يجب إلا تزيد عن 20% من إجمالي تلك الأجور التي تبلغ 15000 جنيه شهريا (60000 جنيه÷4) أي أن جملة المرتبات السنوية 180000 جنيه (15000 × 12) وبالتالي فأن الزيادة التي تبلغ 14000 جنيه(50000 جنيه - (180000× 20%) لا تعتبر من التكاليف واجبة الخصم .

اقساط تامين على حياة الممول

تعتبر أقساط التأمين المدفوعة على حياة الممول بمبلغ 8000 جنيه من التكاليف في حدود 3000 جنيه في السنة ، ومن ثم يتم إستبعاد الزيادة ومقدارها 5000 (8000 – 3000) .

**9- ديون معدومة محصلة لم يسبق الإعتراف بها ضمن التكاليف**

يتم خصم تلك الديون المعدومة المحصلة من الوعاء الضريبي حيث لم يسبق الإعتراف بها كتكاليف ، ويتم حسابها على النحو التالي :-

$24000 \times \frac{1}{2} = 12000$ جنيه .

**10- الإهلاك الضريبي للآلات والمعدات**

طبقاً للبند الثاني يتم خصم الإهلاك الضريبي بمبلغ 152000 من الوعاء الضريبي ، حيث سبق وأنه تم رد الإهلاك المحاسبي إلى الوعاء بمبلغ 33000 جنيه .

**11- الإهلاك الضريبي لحقوق الأختراع**

يتم خصم ذلك الإهلاك الضريبي بمبلغ 2250 جنيه من الوعاء حيث تم رد المبلغ المدفوع لشراء تلك الحقوق للوعاء حسب البند الخامس .

**12- تبرعات للجمعية الخيرية المعترف بها**

المبلغ المدفوع 12000 جنيه الحد الأقصي 373920 × 110/10 = 33993 جنيه ولذلك يتم إعتماد المبلغ المدفوع 12000 ضمن التكاليف واجبة الخصم .

**إيرادات الثروة العقارية**

**1- صافي إيراد العقارات المبينية**

$(10000 \times 60\%) - (10000 \times \frac{1}{5})$

## 4/2 إيرادات المهن غير التجارية Revenues of Non – commercials [1]

| البند | الموضوع | مواد القانون | مواد اللائحة التنفيذية |
|---|---|---|---|
| 1/4/2 | الإيرادات الخاضعة للضريبة | 32 | – |
| 2/4/2 | تحديد الإيرادات الداخلة في وعاء الضريبة | | |
| 1/2/4/2 | صافي الإيرادات الداخلة | 33 | 43 |
| 2/2/4/2 | التبرعات والإعانات المخصومة من صافي الأرباح | 34 | |
| 3/2/4/2 | التكاليف والمصروفات اللازمة لتحقيق الإيرادات وترحيل الخسائر | 35 | 44 – 46 |
| 3/4/2 | الإعفاء من الضريبة | 36 | 47 |
| 4/4/2 | التطبيق المحاسبي للضريبة على إيرادات المهن غير التجارية | | |
| 1/4/4/2 | الدفاتر والسجلات والحسابات | | |
| 2/4/4/2 | المستندات والتوثيق | | |
| 3/4/4/2 | أسس تحديد الأرباح الخاضعة للضريبة | | |
| 4/4/4/2 | إعداد الإقرار الضريبي | | |
| 5/4/4/2 | أمثلة وتدريبات عملية | | |

[1] تم تناول أحكام المهن غير التجارية في مواد القانون أرقام 32 – 36 ، ومن خلال وفي مــواد اللائحــة التنفيذية أرقام 43 – 47 في الباب الرابع من الكتاب الثاني بعنوان الضريبة علي دخل الأشخاص الطبيعيين علي مدار ثلاثة فصول :- حيث تناول الفصل الأول الإيرادات الخاضعة للضريبة ، بينما تناول الفصل الثاني تحديد الإيرادات الداخله وعاء الضريبة ، في حين اهتم الفصل الثالث الاعفاء من الضريبة .

## 1/4/2 الإيرادات الخاضعة للضريبة Taxable Revenues

### أولا: النصوص القانونية

المادة (32) من القانون

| تفرض الضريبة على: <br>1- صافي إيرادات المهن الحرة وغيرها من المهن غير التجارية التي يمارسها الممول بصفة مستقلة، ويكون العنصر الاساسي فيها العمل، اذا كانت ناتجة عن مزاولة المهنة او النشاط في مصر. <br>2- الدخل الذي يتلقاه اصحاب حقوق الملكية الفكرية من بيع او استغلال حقوقهم. <br>3- أية إيرادات ناتجة عن اية مهنة او نشاط غير منصوص عليه في المادة 6 من هذا القانون. | The Tax shall be imposed on: <br>1-Net revenues of free professions and other non-commercial professions exercised by the taxpayer independently, in which work constitutes the basic element, if these revenues result from exercising the profession or activity in Egypt. <br>2-Income obtained by intellectual property rights holders from the sale of or investment in their rights. <br>3- Any revenues resulting from any profession or activity non-prescribed in article 6 of the present law. |
|---|---|

### ثانيًا: الشرح والتحليل والتقييم

تفرض الضريبة على دخل الأشخاص الطبيعيين تطبيقا لنص المادة (32) من القانون على ما يلي:

1- صافي إيرادات المهن الحرة Free Profession وغيرها من المهن غير التجارية Non Commercial Profession التي يتعين أن تتسم بالخصائص الأتية:

- يمارسها الممول بصفة مستقلة، بمعنى أن العمل لحساب نفسه ولا يتبع الغير.
- يكون العنصر الأساسي فيها العمل[1].

---

[1] فمن الممكن أن يكون الربح الناتج من مزاولة المهن الحرة مختلطا نتيجة امتزاج رأس المال مع العمل علي أن يكون ذلك العمل هو المصدر الغالب في تحقيق الإيراد طبقا لما انتهت إليه محكمة النقض في حكمها بجلسة 1961/4/17.

- ناتجة عن مزاولة المهنة أو النشاط في مصر.

بمعنى أن إيرادات مزاولة المهنة في الخارج لا تعد خاضعة للضريبة، ويفيد ذلك في أن تحديد الضريبة على إيرادات تلك المهن يستند إلى مبدأ التبعية الاقتصادية ، حيث تخضع أرباح تلك المهن للضريبة على الأشخاص الطبيعيين بغض النظر عن جنسيتهم[1] وبذلك يكون المشرع في ظل ذلك القانون قد استبعد النص السابق في المادة (66) من القانون 157 لسنة 81 المعدل الخاص بإخضاع الأرباح الناتجة من مزاولة المهنة في الخارج إذا كان المركز الرئيسي لمباشرة المهنة في مصر، فالضريبة تفرض على الدخول المحققة في مصر بصرف النظر عن جنسية وموطن صاحبها، فالمحاسب غير المقيم في مصر -مصريًا أو أجنبيًا الذي يقوم بتصميم نظم محاسبية في مصر تخضع أتعابه للضريبة في مصر، كما أن المحاسب المقيم الذي يزاول المهنة في مصر ثم يستدعى لتصميم نظم محاسبية لإحدى الشركات بالخارج لا تخضع أتعابه في الخارج للضريبة في تلك الحالة في مصر.

2- الدخل الذي يتلقاه أصحاب حقوق الملكية الفكرية **Intellectual Property Rightsholders** من بيع استغلال حقوقهم ( كالمصنفات الفنية والعلمية والأدبية والاختراعات والعلامات التجارية وحقوق الأداء العلني للكتاب والفنانين)[2].

ويقصد بالمهن غير التجارية تلك المهن التي تعتمد على المهارة والخبرة العملية في مزاولتها وإن كانت غالبا لا تتطلب تأهيل علمي معين (على سبيل المثال

---

[1] رغما عن ذلك فقد وقعت بعض الكتب في خطأ في ذهابها إلى أن الضريبة على المهن غير التجارية أو الحرة تأخذ بمبدأ التبعية السياسية بمعنى إخضاع أرباح تلك المهن الناتجة عن مزاولة النشاط في الخارج للضريبة متى كان مركزها الرئيسي أو الدائم لمباشرة المهنة في مصر يتقرر على سبيل المثال : د. إسماعيل أحمد عضو المحاسبة والتحاسب الضريبي على الدخل وفقا لأحكام القانون رقم (91) لسنة 2005 ولائحته التنفيذية ، المنوفية ، بدون ناشر(2006) ص 170-171.

[2] وقد استحدث القانون إخضاع الدخل الذي يتلقاه أصحاب حقوق الملكية الفكرية لتلك الضريبة ، ويقصد بحقوق الملكية الفكرية بتلك الحقوق الواردة بالقانون رقم 82 لسنة 2002 بإصدار قانون حماية الملكية الفكرية، وتطبيقـا لذلك تتمثل تلك الحقوق في براءات الاختراع ونماذج المنفعة ومخططات التصميمات للدوائر المتكاملة والعلامات التجارية والمؤشرات الجغرافية والنماذج الصناعية وحقوق المؤلف.

التصوير ، الغناء ، الرقص ، النسخ على الآلة الكاتبة) ، في حين يقصد بالمهن الحرة تلك المهن التي تحتاج مزاولتها إلى تأهيل علمي وخبرة عملية تنظمها لوائح وقوانين ونقابات مهنية (على سبيل المثال المحاماة ، الطب، الهندسة بما في ذلك الهندسة الزراعية، والصحافة، وتأليف المصنفات العلمية والأدبية بما في ذلك إلقاء الأحاديث الفنية والعلمية والأدبية والسياسية، والمحاسبة ، والمراجعة والخبرة ، بما في ذلك مهنة الخبير المثمن ، والمترجم ، والقراءات ، أوالتلاوات الدينية ، الرسم والنحت والخط ، الغناء والعزف والتلحين والرقص والتمثيل والإخراج والتصوير السينمائي وعرض الأزياء والتخليص الجمركي والنسخ على الآلة الكاتبة بالقطعة لمن يباشر ذلك النشاط بنفسه).

3- أية إيرادات ناتجة عن أية مهنة أو نشاط غير منصوص عليها في المادة السادسة من القانون (إيراد النشاط التجاري والصناعي ، المرتبات وما في حكمها ، إيرادات المهن غير التجارية ، إيرادات الثروة العقارية).

فعلى سبيل المثال إذا قام أحد الأطباء بتأجير عيادته بمعداتها فإن صافي إيرادات ذلك التأجير تخضع للضريبة وفقا لأحكام إيرادات المهن غير التجارية، ويشير ذلك إلى أن نطاق الضريبة على إيراد المهن غير التجارية يعد بمثابة النظام العام للقانون حيث أن ذلك النطاق يمتد ويتوسع في إخضاع أية إيرادات لم يرد بشأنها نص بالنسبة للإيرادات الأخرى التي لم تخضع لمصادر الإيرادات الأخرى التي يحصل عليها الأشخاص الطبيعيين .

## 2/4/2 تحديد الإيرادات الداخلة في وعاء الضريبة

**Determination of Revenues of tax base**

### 1/2/4/2 صافي الإيرادات الداخلة في وعاء الضريبة Net Revenues of tax Base

**أولاً: النصوص القانونية**

**1- المادة (33) من القانون**

تحدد الإيرادات الداخلية في وعاء الضريبة سنويا على أساس صافي الإيرادات، خلال السنة السابقة، ويشمل الإيراد من المهن غير التجارية عائدات التصرف في أية أصول مهنية، وعائدات نقل الخبرات او التنازل عن مكاتب مزاولة المهنة كليا او جزئيا وأية متحصلة نتيجة إغلاق المكتب.

ويكون تحديد صافي الإيرادات على أساس الإيراد الناتج عن العمليات المختلفة طبقا لأحكام هذا القانون بعد خصم جميع التكاليف والمصروفات اللازمة لمباشرة المهنة بما فيها الإهلاك وذلك كله وفق أصول محاسبية مبسطة يصدر بها قرار من الوزير.

ويعد من التكاليف واجبة الخصم ما يلي:

1- رسوم القيد والاشتراكات السنوية ورسوم مزاولة المهنة.

2- الضرائب التي يؤديها الممول بمناسبة مباشرة المهنة عدا الضريبة التي يؤديها وفقا لأحكام هذا القانون.

3- المبالغ التي يؤديها الممول الى نقابته وفقا لنظامها الخاص بالمعاشات.

The revenues included in the taxable base shall be determined annually on basis of the net revenues during the previous year. Revenues from non-commercial professions shall comprise the yields of disposing of any professional assets, and yields of transferring the know-how or relinquishing the profession exercise offices, wholly or partially, and any amounts collected as a result of closing down the office.

Determining the net revenues shall be on basis of the revenue resulting from the different transactions, according to the provisions of the present law, after deduction all costs and expenses necessary for exercising the professing including the deprecations of assets,
which shall all be according to simplified accounting standards to be issued by decree of the minister.

**The following shall be considered among the deductible costs:**

**1-The registration fees, the annual contributions, and the fees for exercising the profession.**

2-The taxes settled by the taxpayer in the course of exercising the profession, with the exception of the tax he pays according to the provisions of the present law.

3-The amounts settled by the taxpayer to his association according to its pensions scheme.

4- أقساط التأمين على الحياة والتأمين الصحي على الممول لمصلحته ومصلحة زوجه وأولاده القصر.

وفي تطبيق أحكام البندين 3 و 4 يشترط ألا تزيد جملة ما يعفى الممول من صافي الإيراد الخاضع الضريبة على 3000 جنيه سنويا. ولا يجوز تكرار ذات الخصم من أي دخل آخر منصوص عليه المادة 6 من هذا القانون.

4-The premiums of life insurance and health insurance on the taxpayer in his own favor and in favor of his spouse and minor children.

In applying the provisions of items (3and 4), the total tax-exempted portion for the taxpayer from his/her net taxable revenue shall not exceed three thousand pounds annually.

This deduction shall not be repeated from any other income prescribed in article (6) of the present law.

## 2- نص المادة (43) من اللائحة التنفيذية

يقصد بعائدات التصرف في أية أصول مهنية وعائدات التنازل عن مكتب مزاولة المهنة كليا أو جزئيا المنصوص عليها في الفقرة الأولي من المادة (33) من القانون، الإرباح الرأسمالية الناتجة عن بيع أي أصل من الأصول المستخدمة في مزاولة المهنة أو نتيجة التنازل عن المكتب أو جزء منه.

ويقصد بعائدات نقل الخبرات الأرباح التي تتحقق نتيجة التدريب والاستشارات لبعض مزاولي أو أي جهة أخرى.

The yields from disposing of any professional assets and the yields of wholly or partially alienating the offices where the profession is exercised, as prescribed in the first clause of article (33) of the law, shall mean the capital profits resulting from the sale of any asset used in exercising the profession, or from alienating the office or part of it.

The yields from the transfer of know-how shall mean the profits realized as a result of the training of consultations provided to some practitioners of the profession, or to any other entity.

**ثانيًا: الشرح والتحليل والتقييم**

**1- الايرادات الداخله في وعاء الضريبة**

تتحدد الإيردات الداخلة في وعاء الضريبة وفقا لنص المادة (33) من القانون على أساس ما يلي:

A- صافي إيرادات **Net Revenues** المهن غير التجارية خلال السنة السابقة، ويتحدد ذلك الصافي على أساس الإيراد الناتج عن العمليات المختلفة بعد خصم جميع التكاليف والمصروفات اللازمة لمباشرة المهنة بما فيها أهلاكات الأصول (وفقا لأصول محاسبية مبسطة يصدر بها قرار وزاري[1])، ويستثنى من مبدأ السنوية سريان تلك الضريبة عن جزء من السنة في حالات معينة مثل انقطاع الممول عن ممارسة المهنة أو توقف الممول عن النشاط بسبب الوفاة.

B- عائدات التصرف **Yields of Disposing** في أية أصول مهنية، ويقصد بعائدات التصرف في أية أصول مهنية الارباح الرأسمالية الناتجة عن بيع أي أصل من الأصول المستخدمة في مزاولة المهنة ، وقد أخضع المشرع لأول مرة للضريبة عائد بيع أصول المهنة، وقد يكون ذلك حجته تحقيق المساواة بين الممولين في مختلف الأنظمة.

C- عائدات نقل الخبرة **Now How** أو التنازل **Relinquishing** عن مكاتب مزاولة المهنة كليا أو جزئيا، ويقصد بعائدات نقل الخبرة الأرباح التي تتحقق نتيجة التدريب أو الاستشارات لبعض مزاولي المهنة أو لأي جهة أخرى، كما يقصد بعائدات التنازل الأرباح الرأسمالية نتيجة التنازل عن المكتب أو جزء منه ، ويفهم من نص المادة (43) من اللائحة أن المقصود هو خضوع الإيراد الذي يحصل

---

(1) لم يتم إصدار تلك الأصول المحاسبية المبسطة بعد حتى تاريخه،رغما عن تقديم ممولي المهن غير التجارية والمهن الحرة اقرارهم الضريبي طبقا للقانون ولائحته التنفيذية اعتبارًا من عام 2005.

عليه المهني عند نقل خبراته لأخرين بمقابل وذلك كان يتولى مزاولة نشاط تدريب أخرين على مهنته أو عطاء محاضرات عنها بمقابل.

وقد أخضع المشرع لأول مرة للضريبة العائد الذي يحصل المهني نتيجة التنازل عن مكتبه[1] .

D- وأية مبالغ محصلة كنتيجة لإغلاق المكتب.

وفي الحقيقة أن ذلك النص سيسفرعن مشاكل جمة في التطبيق العملي، حيث يثور الجدل حول مصطلح أصول مهنية والمقصود بها، وكان الأحرى تحديدها قانونًا مع باقي المفردات والمصطلحات التي جاءت بنص المادة (1) من القانون وحتى إذا كان يقصد بتلك الأصول الأصول الثابتة المختلفة ، والسؤال هنا هو هل ستوجد أرباح رأسمالية (عوائد) نتيجة بيع الأصول المستخدمة في المزاولة ، أو بعبارة أخرى هل ستزيد قيمة البيع عن القيمة الدفترية لتلك الأصول في ظل استخدام معدلات إهلاك مرتفعة تطبيقا للقانون ولائحته!!

ومن الأمور المنتقدة وغير الواضحة أيضًا إخضاع أية مبالغ محصلة نتيجة إغلاق المكتب ، وحيث لم يحدد المشرع طبيعة تلك المبالغ ومن الذي سيقوم بتحصيلها، ولاشك أن كافة تلك الأمور سوف تثير مشاكل عملية عند التطبيق وسيترتب عليها منازعات من الممولين والمصلحة نتيجة خضوعها للتقدير والجدل.

ويلاحظ استخدام المشرع مصطلح مكتب في نص المادة (33) أكثر من مرة، وينتقد ذلك التعبير حيث هل سيدخل ضمن ذلك المصطلح العيادات الخاصة بالأطباء أم المقصود فقط مكاتب المحاسبة أو المحاماه!!

---

(1) يتفق ذلك مع حكم المحكمة الدستورية العليا رقم 30 لسنة 65 قضائية دستورية جلسة 94/12/3 والذي قضى بعدم دستورية المادة 55 من قانون المحاماه رقم 17 لسنة 1942 حيث قضى الحكم بخضوع تنازل المحامي أو ورثته عن مكتب المحاماه طبقًا لأحكام المادة (20) من القانون 136 لسنة 1981 والتي كانت تقرر استثناء التنازل فيما بين المحامين وبعضهم البعض في شأن الأعيان المؤجرة المتخذة مقرًا لمزاولة مهنة المحاماه من الخضوع لحكم المادة (20) من القانون 136 لسنة 81.

1. التكاليف والمصروفات واجبة الخصم Deductible Costs واللازمة لتحقيق الإيرادات كما يلي:-

تنص المادة (33) من القانون والمادة (44) من اللائحة التنفيذية على أنواع التكاليف واجبة الخصم على النحو التالي:-

A- رسوم القيد Registration والاشتراكات Contributions ورسوم مزاولة المهنة Exercising the Profession.

B- الضرائب التي يؤديها الممول بمناسبة مباشرة المهنة فيما عدا الضريبة التي يؤديها على دخله ، ويعني ذلك خصم كافة الضرائب التي يؤديها المهني سواء الضريبة العقارية وضريبة الدمغة.

C- المبالغ التي يؤديها الممول إلى نقابته وفقاً لنظامها الخاص بالمعاشات.

D- أقساط التأمين على الحياة Premiums of Life Insurance ، والتأمين الصحي Health Insuranceعلى الممول لمصلحته ومصلحة زوجه وأولاده القصر بشرط:

- ألا تزيد جملة ما يعفى للممول من صافي الإيراد الخاضع الضريبة على 3000 جنية سنويًا.

- لا يجوز تكرار ذات الخصم من أي دخل آخر منصوص عليه في المادة رقم (6) من القانون.

- أن يكون التأمين في شركات خاضعة لأحكام قانون الإشراف والرقابة على التأمين في مصر الصادر برقم 15 لعام 1981.

وينتقد مسلك المشرع في تخفيض التكاليف واجبة الخصم المرتبطة بالمبالغ التي يؤديها الممول لنقابته وأقساط التأمين على الحياة (البند الثالث والرابع)، بحيث لا تتجاوز جملتها عن 3000 جنية سنويًا مقارنة بالقانون 157 لسنة 81 المعدل

والخصم المقرر لأصحاب المرتبات وما في حكمها (والتي تبلغ 15% من صافي الإيراد أو 3000 جنية أيهما أقل) بجانب إلغاء الخصم المقرر مقابل الاستهلاك المهني الذي كان يعادل 15% من صافي الإيراد.

### 2/2/4/2 التبرعات والإعانات المخصومة من صافي الإيرادات

**Deductible Donation and Aids**

**أولاً: النصوص القانونية**

**1- المادة (34) من القانون**

| | |
|---|---|
| يخصم من صافي الإيرادات المنصوص عليها في المادة 32 من هذا القانون التبرعات المدفوعة للحكومة ووحدات الادارة المحلية والاشخاص الاعتبارية العامة او التي تؤول اليها بما لا يجاوز صافي الايراد السنوي ، وكذلك التبرعات والاعانات المدفوعة للجمعيات والمؤسسات الاهلية المصرية المشهرة طبقا لاحكام القوانين المنظمة لها ولدور العلم والمستشفيات الخاضعة لاشراف الحكومة ولمؤسسات البحث العلمي المصرية ، وذلك بما لايجاوز 10% من صافي الايراد السنوي . ولايجوز خصم ذات التبرعات من اي ايراد آخر من الايرادات المنصوص عليها في المادة 6 من هذا القانون . | **Donations that are granted or devolve to the government, the local government units, and the public juridical persons shall be deducted from the net revenues prescribed in article (32) of the present law, with in and not exceeding the annual net revenue, as well as the donations and aids extended to the Egyptia non-governmental organizations registered according to the provisions of the laws organizing them, and to the educational establishments and hospitals that are subject to supervision by the government, as well as to the Egyptian scientific research institutions, providing this shall not exceed 10% of the annual net revenue.** The same donations shall not be deducted from any other revenue of those prescribed in article-6 of the present law. |

**ثانيًا: الشرح والتحليل والتقييم**

تنص المادة (34) من القانون على ما يلي:-

1- اعتماد التبرعات المدفوعة للحكومة ووحدات الإدارة المحلية والأشخاص الاعتبارية العامة أو التي تؤول إليها بما لا يجاوز الإيراد السنوي ، وقد أضاف المشرع في ذلك القانون عبارة التبرعات المدفوعة أو التي تؤول، ويفيد ذلك خصم التبرعات بالكامل سواء كانت مدفوعة مباشرة للحكومة أو لإحدى الجهات التي تتولى تجميعها لحساب الحكومة، وهو ما ينطبق على التبرعات التي تتولى جهات تجميعها لحساب بنك ناصر الاجتماعي الذي يعتبر من الجهات الحكومية.

وينتقد تقييد خصم التبرعات المدفوعة للحكومة والجهات الأخرى بما لايجاوز صافي الإيراد السنوي على الرغم من إطلاق ذلك الخصم لأصحاب إيرادات النشاط التجاري والصناعي بدون تقيد في حدود صافي الإيرادات السنوية، وكان الأفضل بالطبع الإبقاء على النص السابق في المادة (68) من القانون 157 لسنة 1981 المعدل تشجيعًا للمولين على التبرعات الحكومية بدلا من تحديدها بنسبة من صافي الربح.

2- اعتماد التبرعات والإعانات المدفوعة إلى:-

- الجمعيات والمؤسسات الأهلية المصرية المشيرة طبقا لأحكام القوانين المنظمة.
- دور العلم والمستشفيات الخاضعة للحكومة
- مؤسسات البحث العلمي.

وذلك بما لا يجاوز 10% من صافي الإيراد السنوي، وهو مسلك مستحب حيث كانت النسبة محددة بمعدل 7% من صافي الربح في القانون 157 لسنة 81 المعدل، كما أصبح المعدل ينسب إلى صافي الإيراد السنوي وليس صافي الربح.

3- لا يجوز حسم ذات التبرعات من أي إيراد أخر من الإيرادات.

### 3/2/4/2 التكاليف والمصروفات اللازمة لتحقيق الإيرادات وترحيل الخسائر

**أولاً: النصوص القانونية**

**1- المادة (35) من القانون**

| يخصم من اجمالي ايراد الممول جميع التكاليف والمصروفات اللازمة لتحقيق الايراد من واقع الحسابات المنتظمة المؤيدة بالمستندات بما في ذلك التكاليف والمصروفات التي لم يجر العرف على اثباتها بمستندات وطبقا لما تحددة اللائحة التنفيذية لهذا القانون، ويكون الخصم بنسبة 10٪ في حالة عدم امساك دفاتر منتظمة.<br>وفي تطبيق احكام هذا الباب يسري حكم المادة 29 من هذا القانون اذا كان الممول ممسكا لدفاتر منتظمة. | All costs and Expenses necessary for realizing the revenue shall be deducted from the total revenue of the taxpayer, based on the regular documentarily supported accounts, including the costs and expenses that are not customarily supported by documents, and as determined by the executive regulations of the present law. The deduction shall be at the rate of 10% in case of non- holding regular books.<br>In applying the provisions of the present part, the provision of article-29 of the present law shall apply if the taxpayer holds regular books. |
|---|---|

**2- نص المادة (44) من اللائحة التنفيذية**

| يعد من التكاليف واجبة الخصم، في تطبيق حكم المادة (33) من القانون ما يأتي:<br>1- رسوم القيد والاشتراكات السنوية ورسوم مزاولة المهنة.<br>2- الضرائب التي يؤديها الممول بمناسبة مباشرة المهنة عدا الضريبة التي يؤديها وفقا للقانون.<br>3- المبالغ التي يؤديها الممول إلي نقابته وفقا لنظامها الخاص بالمعاشات. | The following shall be reckoned within the deductible costs, in applying the provision of article (33) of the law:<br>1- The registration fees, the annual subscriptions, and the profession practice fees.<br>2-Taxes paid by the taxpayer on the occasion of practicing the profession, with the exception of the tax he pays according to the law.<br>3- Amounts paid by the taxpayer to his trade union according to its pension system. |
|---|---|

4- أقساط التامين علي الحياة والتأمين الصحي علي الممول لمصلحته ومصلحة زوجة وأولاده القصر، علي أن يكون التامين في شركات خاضعة لأحكام قانون الإشراف والرقابة علي التأمين في مصر الصادر بالقانون رقم (10) لسنة 1981.

وفي تطبيق أحكام البندين (3) و (4) من هذه المادة ،يجب ألا تزيد جملة ما يعفي للممول من صافي الإيراد الخاضع للضريبة علي ثلاثة آلاف جنيه سنويا ولا يجوز تكرار ذات الخصم من اي دخل منصوص عليه في المادة (6) من القانون

وفي جميع الأحوال يكون اعتماد هذه التكاليف من واقع الإيصالات الصادرة عن الجهات المختصة.

4- Premiums of life and health insurance on the taxpayer, in his favor and in favor of his spouse and minor children, providing the insurance shall be concluded with insurance companies governed by the provisions of law on the Supervision and Control on Insurance in Egypt promulgated by law No. 10 of the year 1981.

In applying the provisions of items (3) and (4) of the present article, the total amounts exempted for the taxpayer from the net taxable revenue shall be made from any other income prescribed in article (6) of the law.

In all cases, the endorsement of these expenses shall be based on the receipts issued from the competent entities.

3- نص المادة(45) من اللائحة التنفيذية

يشترط لخصم جميع التكاليف والمصروفات اللازمة لتحقيق الإيرادات ، في تطبيق حكم المادة (35) من القانون ، ما يأتي :

1- أن يكون الممول ممسكا دفاتر وحسابات منتظمة .

2- أن تكون التكاليف والمصروفات لازمة لمزاولة المهنة أو النشاط وأن تكون حقيقية ومؤيدة بالمستندات فيما عدا التكاليف والمصروفات التي لم يجر العرف علي إثباتها بمستندات .

For deduction of all costs and expenses necessary for realizing the revenues, in applying the provision of article (35) of the law, the following shall be observed:

1-The taxpayer shall hold regular books and account.

2- The costs and expenses shall be necessary for exercising the profession or activity, and shall be true and supported by documents, with the exception of the costs and expenses that are not customarily established by documents.

نص المادة(46) من اللائحة التنفيذية

| | |
|---|---|
| يسري في شأن تحديد المقصود بالتكاليف والمصروفات التي لم يجر العرف علي إثباتها بمستندات المشار إليها في المادة (35) من القانون حكم المادة (28) من هذه اللائحة .<br>وفي حالة عدم إمساك الممول دفاتر منتظمة تخصم نسبة 10 ٪ من إجمالي الإيرادات مقابل جميع التكاليف | For determining the meaning of costs and expenses that are not customarily established by documents, as referred to in article (35) of the law, the provision of article (28) of the present regulation shall apply.<br>In case the taxpayer does not hold regular books, a 10% percentage shall be deducted from the total revenues against all costs. |

**ثانياً: الشرح والتحليل والتقييم**

**1- التكاليف والمصروفات اللازمة لتحقيق الإيرادات في ظل وجود دفاتر منتظمة:-**

وفقا لنص المادة (35) من القانون والمادة (45) من اللائحة التنفيذية يشترط لأن تكون التكاليف واجبة الخصم ما يلي:-

1- ان تكون جميع التكاليف والمصروفات من واقع الحسابات المنتظمة مؤيدة بالمستندات الملائمة **Regular Documentarily Supported Accounts** بما في ذلك تلك التي لم يجر العرف على إثباتها بالمستندات الخارجية.

وقد نصت المادة (46) من اللائحة التنفيذية على سريان نص المادة (28) من القانون على المقصود بتلك التكاليف والمصروفات والتي حددت بعض منها على سبيل المثال:-

مصروفات الانتقالات الداخلية.

مصروفات البوفية للضيافة الداخلية لعملاء المنشأة.

مصروفات النظافة.

مصروفات الصيانة العادية.

الجرائد والمجلات إذا كانت تستلزمها طبيعة المهنة أو النشاط.

الدمغات العادية النقابية اللازمة لتيسير أعمال المنشأة.

ويشترط ألا تجاوز تلك المصروفات بما فيها الإكراميات 7% من إجمالي المصروفات العمومية والإدارية المؤيدة بالمستندات.

وينتقد مسلك المشرع في تحديد نسبة غير موضوعية لاعتماد تلك المصروفات واجبة الخصم في حدودها(7%) ، كما أن تلك النسبة تحتسب من المصروفات المؤيدة بمستندات وليس على إجمالي الإيراد، ويتم تطبيق نفس الانتقادات السابقة توجيهها عند مناقشة ذات البند في ظل الضريبة على النشاط التجاري والصناعي.

2- أن تكون التكاليف والمصروفات لازمة لمزاولة المهنة أو النشاط.

3- أن تكون التكاليف والمصروفات حقيقية ومؤيدة بالمستندات (فيما عدا تلك التكاليف والمصروفات التي لم يجر العرف على إثباتها بمستندات).

**2- التكاليف والمصروفات اللازمة لتحقيق الإيرادات في ظل عدم إمساك دفاتر منتظمة :-**

تطبيقا لنص المادة (35) من القانون والمادة (46) من اللائحة التنفيذية يخصم من صافي الإيرادات مقابل جميع التكاليف والمصروفات بنسبة 10%.

وتلك النسبة كانت في القانون 157 لسنة 81 المعدل تبلغ 25% الأمر الذي يمثل غبناً وقع على هؤلاء المهنيين.

ولا شك أن معاملة التكاليف والمصروفات واجبة الخصم حسب ما جاء بنص المادة (35) من القانون، والمادتين 45، 46 من اللائحة التنفيذية يعرض هؤلاء الممولين لظلم واضح في ظل تطبيق ذلك القانون ، الأمر الذي يشير بحق إلى عدم استفادتهم من تخفيض سعر الضريبة إلي20%، حيث أن السعر الحقيقي عشر أضعاف ذلك السعر، ويمكن توضيح ذلك من خلال المثال التالي:-

ممول مهني رقم أعماله 100000 جنية ، حالته الاجتماعية متزوج ويعول، ولدية مستندات فعلية تصل إلى 50% (تكاليف واجبة الخصم) على الرغم من أنه لا يمسك حسابات منتظمة، وفيما يلي تحليل مقارن بين الضريبة المستحقة وفقا للقانون الحالي والسابق :-

| البيان | القانون 157 لسنة 1981 المعدل | القانون رقم 91 لسنة 2005 |
|---|---|---|
| إجمالي الإيراد | 100000 | 100000 |
| التكاليف واجبة الخصم | 50000 | 10000 |
| صافي الإيراد | 50000 | 90000 |
| (-) مقابل الاستهلاك المهني | 75000 | ------ |
| صافي الربح | 42500 | 90000 |
| الأعباء العائلية | 3000 | 5000 |
| وعاء الضريبة | 39500 | 85000 |

أي أن في ظل القانون القديم تبلغ الضريبة 14265 جنيه ، في حين تبلغ الضريبة في ظل القانون الحالي 14500 جنيه ، ومن هنا يلاحظ أن نسبة التكاليف الواجبة الخصم من إجمالي الإيراد ومقابل الاستهلاك المهني تؤثر على ضريبة الممولين المهنيين برغم تخفيض أسعار الضريبة في ظل القانون الحالي .

**3- ترحيل الخسائر**

أشارت المادة (30) من القانون إلى سريان حكم المادة (29) الخاصة بترحيل الخسائر عند المحاسبة الضريبية علي إيرادات المهن غير التجارية، وتطبيقا لنص المادة (29) من القانون يشترط لاستفادة الممول من ترحيل الخسائر توافر الشروط التالية:

1- أن يتم خصم الخسارة المحققة في أحد السنوات من أرباح السنة التالية.

2- أن يقتصر ترحيل الخسارة لمدة خمس سنوات متتالية.

3- إمساك دفاتر منتظمة.

4- يتم أعمال ترحيل الخسائر على كافة مصادر دخل الممول المحددة في المادة (6) فيما عدا المرتبات وما في حكمها (أي مصاريف الدخل من النشاط التجاري والصناعي والنشاط المهني أو غير التجاري، والثروة العقارية).

### 3/4/2 الإعفاءات من الضريبة Tax Exemption

**أولاً: النصوص القانونية**

**1- المادة (36) من القانون**

| تعفى من الضريبة: | The following shall be exempted from the tax: |
|---|---|
| 1- المنشآت التعليمية الخاضعة لاشراف الحكومة او لاشراف الاشخاص الاعتبارية العامة او لاشراف قطاع الاعمال العام[1]. | 1-The educational establishments placed under the supervision of the government, the public juridical persons or the public sector or the public business sector. |
| 2- إيرادات تأليف وترجمة الكتب والمقالات الدينية والعلمية والثقافية والادبية، عدا ما يكون ناتجا عن بيع المؤلف او الترجمة لاخراجه فى صورة مرئية او صوتية. | 2- Revenues from writing and translating religious, scientific, cultural and literary books and articles, with the exception of the revenues resulting from the sale or translation of the book for production it in a visual or audio form. |
| 3- إيرادات أعضاء هيئة التدريس بالجامعات والمعاهد وغيرهم عن مؤلفاتهم ومصنفاتهم التى تطبع اصلا لتوزيعها على الطلاب وفقا للنظم والاسعار التى تضعها الجامعات والمعاهد، | 3-Revenues of members of the teaching staff in the universities, institutes, and others as realized from their books and compilations which are primarily printed for distribution to the students according to the systems and prices to be set by the universities and institutes. |
| 4- إيرادات أعضاء نقابة الفنانين التشكيليين من انتاج مصنفات فنون التصوير والنحت والحفر. | 4-Revenues of members of the plastic artists association from the production of works of photography, sculpture, and carving arts. |

---

[1] ينبغي الإشارة إلى نص المادة (50) من القانون الخاصة بالضريبة على ارباح الأشخاص الاعتبارية والتي تنص على إعفاء المنشآت التعليمية الخاضعة لإشراف الدولة التي لا تستهدف أساسًا الحصول على الربح من الضريبة.

5- إيرادات أصحاب المهن الحرة المقيدين كأعضاء عاملين في نقابات مهنية في مجال تخصصهم، وذلك لمدة ثلاث سنوات من تاريخ مزاولة المهنة الحرة، ولا يلزمون بالضريبة

إلا اعتبارا من أول الشهر التالي لانقضاء مدة الإعفاء سالفة الذكر مضافا إليها مدة التمرين التي يتطلبها قانون مزاولة المهنة وفترات الخدمة العامة أو التجنيد أو الاستدعاء للاحتياط إذا كانت تالية لتاريخ بدء مزاولة المهنة، وتخفض المدة المقررة للإعفاء إلى سنة واحدة لمن يزاول المهنة لأول مرة إذا كان قد مضى على تخرجه أكثر من خمسة عشر عاما .ويشترط لسريان الإعفاء أن يزاول المهنة منفردا دون مشاركة مع الغير ما لم يكن هذا الغير متمتعا بالإعفاء.

5-Revenues of the free professionals that are registered as active members of trade unions in their field of specialization for a period of three years from the date of exercising the free profession.

They shall not pay the said tax except from the beginning of the month following the lapse of the said exemption period to which is added the training period required by the law on the exercise of the profession, and the public service, or conscription or reserve call up periods, if they come subsequent to the date of starting the exercise of the profession. The period prescribed for exemption shall be reduced to one year for any person exercising the profession for the first time if more than fifteen years have lapsed since his graduation. For the tax exemption to apply he shall exercise the profession alone without participation by a third party, unless that third party is enjoying this exemption.

## 2- المادة 47 من اللائحة التنفيذية

يشترط للتمتع بالإعفاء الضريبي، المنصوص عليه بالبند (3) من المادة (36) من القانون الالتزام بالنظم والأسعار التي تضعها الجامعات والمعاهد، وفي حالة الإخلال بهذا الشرط يخضع هذا الإيراد للضريبة.

Enjoying the tax exemption prescribed in article (36) item (3) of the law shall be conditional upon observing the system and prices to set by the universities and institutes. In case of infringing this condition, the said revenue shall be taxable.

## ثانيًا: الشرح والتحليل والتقييم

نصت المادة (36) من القانون على عديد من الإعفاءات معظمها يتسم بأنها إعفاءات زمنية مطلقة ودائمة والبعض الآخر ذات بعد زمني مؤقت ومشروطه (إجازة ضريبية) وفيما يلي بيان تلك الإعفاءات:

A- الإعفاءات الزمنية المطلقة الدائمة

1- المنشآت التعليمية الخاضعة لإشراف الحكومة أو الأشخاص الاعتبارية العامة أو القطاع العام أو قطاع الأعمال العام.

وقد أصبح إعفاء تلك المنشآت التعليمية يشمل كافة المنشآت التعليمية سواء أكانت خاضعة لإشراف الحكومة أو القطاع العام أو الأشخاص الاعتبارية العامة ، كذلك فقد تضمن النص إعفاء المنشأة الخاضعة لإشراف قطاع الأعمال العام ، كما أن ذلك الإعفاء تستفيد من كافة المنشآت والشركات التي تزاول النشاط التعليمي أيا كان شكلها القانوني (منشأة فردية أو أشخاص اعتبارية) ، وفي ضوء تحديد المقصود بالمنشأة التعليمية الخاضعة لإشراف الحكومة يمكن القول[1]:-

A- دور الحضانة الخاضعة لإشراف وزارة الشئون الاجتماعية لا تعتبر مدرسة خاصة، وبالتالي فإنها تخرج عن نطاق المنشآت التعليمية المعفاة من الخضوع للضريبة طبقا للمادة (36) أو المادة (50) من القانون 91 لسنة 2005.

B- المدارس الأجنبية التي تنشأها هيئات أجنبية ويقتصر التعليم فيها على غير المصريين، لا تعتبر مدرسة خاصة ولا تستفيد من الإعفاء في المادتين (36)، (50) من القانون الجديد.

---

[1] يراجع قرار وزير التعليم رقم 306 بشأن التعليم الخاص – منشور بجريدة الوقائع المصرية – العدد 202 تابع في 1944/9/8.

C- المراكز أو المعاهد الثقافية التي تنشأها دولة أجنبية أو هيئة دولية استنادًا لاتفاقية ثقافية مع جمهورية مصر العربية، لا تعتبر مدرسة خاصة ولا تستفيد من الاعفاء القانوني الوارد في المادتين (36)، (50) من القانون الجديد.

D- يجب أن يكون لصاحب المدرسة الخاصة شخصية اعتبارية، بمعنى أنه لا توجد بالقانون من الأصل مدرسة خاصة مملوكة لشخص طبيعي ، وذلك يتفق مع نص المادة (50) من القانون، ومعنى ذلك أيضا أن الإعفاء الخاص بالمنشآت التعليمية الواردة في المادة (36) من القانون الخاص بالشخص الطبيعي لا يسري على المدارس الخاصة بمصروفات.

E- إيرادات تأليف وترجمة الكتب والمقالات الدينية والعلمية والثقافية والأدبية، عدا ما يكون ناتجًا عن بيع المؤلف أو الترجمة لإخراجه في صورة مرئية أو صوتية.

يستفيد من ذلك النص إعفاء إيرادات الشخص الطبيعي أيا كانت مهنته من تأليف وترجمة الكتب والمقالات الدينية والعلمية والثقافية، في حين يخضع للضريبة بيع المؤلف أو الترجمة في صورة مرئية أو صوتية.

F- إيرادات أعضاء هيئة التدريس بالجامعات والمعاهد وغيرهم عن مؤلفاتهم ومصنفاتهم التي تطبع أصلاً لتوزيعها على الطلاب وفقا للنظم والأسعار التي تضعها تلك الجهات، وتطبيقا لنص المادة (47) من اللائحة يتم خضوع ذلك الإيراد للضريبة في حالة الإخلال بذلك الشرط، ففي حالة عدم الالتزام بالنظم والأسعار التي تضعها الجامعات والمعاهد فإن إيراداتها تخضع للضريبة ولا شك أن ما جاء باللائحة التنفيذية يمثل إضافة لم ترد ضمن النص القانوني.

G- إيرادات أعضاء نقابة الفنانين التشكيليين من قطاع مصنفات فنون التصوير والنحت والحفر.

وذلك الإعفاء يقتصر على إنتاج هؤلاء الفنانين من مصنفات فنون التصوير والنحت والحفر ويترط للاستفادة من الإعفاء:-

- أن يكون الفنان التشكيلي عضوًا في نقابة الفنانين التكليين، فلا يستفيد من الإعفاء الفنان الغير مشترك في النقابة.

- الإعفاء قاصر على فنون التصوير والنحت والحفر، وخلاف هذه الأعمال يخضع للضريبة ولا يستفيد من الإعفاء.

**B- الإعفاءات الزمنية المؤقتة والمشروطة (الإجازة الضريبية)**

**إيرادات أصحاب المهن الحرة المقيدين كأعضاء عاملين Active Members في نقابات مهنية في مجال تخصصهم لمدة 3 سنوات من تاريخ مزاولة المهنة وفقا لما يلي:**

- إعفاء 3 سندات من تاريخ المزاولة لأول مرة مضافا إليها مدة الخدمة العسكرية أو الخدمة العامة إذا كانت تالية لتاريخ بدء المزاولة.
- إعفاء سنة واحدة في حالة مضي أكثر من 15 عاما على التخرج.
- الإعفاء مشروط بمزاولة المهنة منفردًا دون مشاركة ما لم يكن الغير متمتع بالإعفاء.

**بعبارة أخري تتمثل شروط الاستفادة من الاعفاء المهني تطبيقا لنص البند (5) من المادة (36) من القانون فيما يلي :-**

**- أن يكونوا مقيدين كأعضاء عاملين في نقابات مهنية في مجال تخصصهم. فالإعفاء مرتبط بالقيد في النقابة، أما المهني الغير مقيد في نقابة مهنية لا يستفيد من الإعفاء.**

- أن يكون المهني مقيد في النقابة في مجال تخصصه، فلا بد أن تتفق المهنة التي يزاولها مع القيد في النقابة في نفس التخصص.

أن يزاول المهنة منفردًا أو بالإشتراك مع ممول آخر متمتع بالإعفاء مثله، وذلك معناه أنه يشترط في حالة وجود مشاركة بين مهني وأخر أن يكون كل منهما متمتع بالإعفاء، وبمعنى آخر فإن المشاركة لا تصلح ولا تسري في مواجهة مصلحة الضرائب في حالات المهنيين إذا كان أحد الشركاء في فترة الإعفاء والآخر خاضع للضريبة.

طبقا لنص البند [5] من المادة (36) من القانون فإن مدة الإعفاء المهني كالأتي:

- **بداية الإعفاء:** يبدأ الإعفاء من تاريخ بداية مزاولة المهنة الحرة، ويكون الالتزام بالضريبة اعتبارًا من أول الشهر التالي لانقضاء مدة الإعفاء.
- **مدي الإعفاء:** مدة الإعفاء للمهني ثلاث سنوات من تاريخ المزاولة يضاف إليها:
  - مدة التمرين التي يتطلبها قانون مزاولة المهنة.
  - فترات الخدمة العامة.
  - فترات التجنيد أو الاستدعاء للإحتياط.

ويشترط لإضافة هذه المدد أن تكون لاحقة لتاريخ بداية مزاولة المهنة.

- **إعفاء لمدة عام واحد:** طبقا لنص المادة (36) ايضًا فإن فترة الإعفاء للمهني تخفض إلى سنة واحدة إذا كان قد مضى على تخرجه أكثر من خمسة عشر عامًا.

### 4/4/2 التطبيق المحاسبي للضريبة على إيرادات المهن غير التجارية

تعتمد المحاسبة الضريبية لإيرادات المهن غير التجارية على عدة مقومات أساسية هي:-

1- الدفاتر والسجلات والحسابات التي يلتزم بامساكها مزاولوا المهن غير التجارية

2- المستندات والتوثيق المؤيد للايرادات والمصروفات.

3- أسس تحديد الإرباح الخاضعة للضريبة .

4- إعداد الإقرار الضريبي على إيرادات المهن غير التجارية .

**1- الدفاتر والسجلات والحسابات**

جري العرف الضريبي على الزام ممولي الضريبة على إيرادات المهن غير التجارية على أمساك دفتر يومي محاسبي يتم توثيقه والتأشير على كل صفحة منه عن طريق المأمورية الضريبية المختصه ، يطلق عليه دفتر المقبوضات والمدفوعات على أن يتم قيد الإيرادات المقبوضه والمصروفات المرفوعة المرتبطه يوميا بذلك الدفتر.

**2- المستندات والتوثيق**

يلتزم ممولوا الضريبة على إيرادات المهن غير التجارية بإستخراج دفتر إيصالات من قسائم مسلسلة حيث يسلم كل عميل لذلك الممول أصل من ذلك الإيصال مقابل سداد قيمة إستفادته من الخدمة الحرة بدفع اتعاب أو مكافأة او ايه مبلغ أخر يخضع للضريبة ، حيث يتحدد في ذلك الإيصال قيمة المبلغ المحصل وتاريخ التحصيل [1].

كما يلتزم ممولوا تلك الضريبة أيضا بالإحتفاظ بملفات تتضمن كافة المصروفات والتكاليف اللازمة لمباشرة المهنة على أن يتم تأييدها وتوثيقها بالمستندات المرتبطة على سبيل المثال مستند رسوم القيد والاشتركات السنوية ورسوم مزاولة المهنة، وهي تتمثل في مستندات المبالغ التي يؤديها الممول إلى نقابته و وثائق وإيصالات أقساط التأمين على الممول ، مستندات التبرعات المدفوعة سواء للحكومة أو ما في

---

[1] من التعديلات الهامة للقانون رقم 91 لسنة 2005 إلغاء الاجراءات المتعددة الخاصة بدفاتر المهنيين ، حيث الغى النص الثابت في المادة (72) من القانون 157 لسنة 81 المعدل الذي كان يلزم المهني بإمساك دفتر قائم معتمد من مصلحة الضرائب ولم يكن هناك بديل عن تلك الإيصالات المعتمدة من مصلحة الضرائب

حكمها أو الجمعيات والمؤسسات الإهليه المشهرة.. بالإضافة إلى أيه مستندات أو كشوف أو إذون صرف توضح التكاليف والمصروفات.

والجدير بالذكر فإذا لم يلتزم الممول بإمساك الدفاتر المنتظمة والإيصالات التي نص المشروع عليها ، فإن التكاليف والمصروفات الواجبه الخصم من إيرادات المهنة غير التجارية تبلغ 10% فقط، كذلك لن يستفيد الممول من حكم المادة (29) الخاصة بترحيل الخسارة إلا إذا كان يمسك دفاتر منتظمة أيضاً.

ويلاحظ أن شرط إمساك الدفاتر الذي أصبح الممول ملزم به يعتبر في واقع الأمر عبء على الممول، حيث أن صاحب المهنة أو النشاط غير التجاري الصغير سوف يتكلف مبالغ ومجهودات تفوق ما سوف يحصل عليه من مزايا، لأن إمساك السجلات في حد ذاته يكلفه مبالغ ليست بالقليلة وقد يلجأ إلى محاسب للقيام بتلك الوظيفة ، ومما يزيد الأمر بله إلزام هؤلاء الممولين بتطبيق نظام الخصم وتوريد المبالغ التي يتعين عليهم خصمها تطبيقاً لنص المادة (59) من القانون إلى المصلحة طبقا للإجراءات المقررة باللائحة، ويتعرض هؤلاء الممولين لعقوبات نتيجة عدم الإلتزام بذلك يترتب عليها تأدية تلك المبالغ المخصومة بالإضافة إلى الغرامات ومقابل التأخير، ومن المعروف ان جميع مصروفات المهنيين لا ترتقي لتطبيق نظام الخصم عليها وحيث أن معظمها تتمثل في مرتبات وانتقالات ولا توجد مشتريات وبالتالي فكان لا داعي لإلزام هؤلاء الممولين بتطبيق نظام الخصم.

### 3- أسس تحديد الإرباح الخاضعة للضريبة

يتم تسجيل الإيرادات الخاضعة للضريبة على إيرادات المهن التجارية والإقرار عنها طبقاً للاساس النقدي **Cash basis** (والذي بموجبه يتم إدراج الايرادات التي تم قبضها خلال السنة بالفعل) في حساب الإيرادات والمصروفات الخاصة بممول

تلك الضريبة ، ويؤكد ذلك نص المادة 78 من القانون رقم 91 لسنة2005 والذي قضيّ بأن يلتزم الممول من أصحاب تلك المهن بتسليم كل من يدفع مبلغا مستحقا إليهم بسبب ممارستهم المهن أوالنشاط كاتعاب أو عمولة أو مكافأة أو أي مبلغ أخر خاضع لتلك الضريبة إيصالات موقعا عليها منهم موضحاً به التاريخ وقيمة ذلك المبلغ المحصل، ويلتزم هؤلاء الممولين بتقديم سند التحصيل هذا إلى المصلحة عند الطلب، وتأسيساً على ذلك يدخل ضمن الإيرادات الخاضعة للضريبة مايتم قبضه مقدماً عن سنوات مقبله أو سنوات جارية أو سنوات سابقة

وقد استحدث القانون رقم 91 لعام 2005 لخضاع عائدات التصرف فـي اي اصول مهنية – أي الارباح الرأسمالية – الناتجة عن التصرف في اي اصل مـن الاصول المهنية بأكثر من قيمته النقدية ، وهكذا تخضع العائدات أو المبـالغ التـي يحصل عليها أصحاب المهن غير التجارية مقابل التنازل للغير عن المكاتب التـي يزاولون لديه فيها المهنة سواء كان كليا أو جزئيا ، وكذلك اية مبالغ يحصل عليهـا اصحاب تلك المهن نتيجة اغلاق المكاتب التي يزاولون فيها مهنتهم.

وتتحدد الإيرادات الداخلة في وعاء الضريبة سنويًا على اساس صافي الإيرادات خلال السنة السابقة، والتي تقاس بدورها عن طريـق خـصم جميـع التكـاليف والمصروفات اللازمة لمباشرة المهنة من تلك الإيرادات.

وقد نص القانون على مجموعة من التكاليف واجبة الخصم مثل رسـوم القيـد والاشتراكات ورسوم مزاولة المهنة والضرائب التي يؤديها الممول مثل الـدمغات والضرائب العقارية المرتبطة بمزاولة المهنة علـى الإمـاكن المملوكـة للمـول، ويشترط أن تكون تلك المصروفات قد تم أدائها أي يتم قياسها على أساس نقدي.

أما أقساط اهلاكات الأصول الثابتة التي يستخدمها الممول في مباشرة مهنته فإنها تخصم من الإيرادات، كما توجد عديد من التكاليف والمصروفات واجبة الخــصم والتي لم ينص عليها القانون مثل:

- إيجار الأماكن الخاصة بمزاولة المهنة ويتم إثباتها على أساس الاستحقاق.

- مرتبات وأجور المساعدين والإداريين التي يستخدمها الممول فــي مباشــرة مهنته حيث يتم قياس تلك المصروفات على أساس الاستحاقاق.

- استهلاك الكهرباء والمياة والتليفون والتلغراف . ويتم خصمها أيضًا طالما أنها متعلقة بالسنة وفقا لأساس الاستحقاق.

- مصروفات التأسيس وتتضمن مصاريف التركيبات والديكور وإعداد وتجهيــز مقر المزاولة وهي تدخل ضمن التكاليف واجبة الخصم.

- نفقات السفر والانتقال ويسمح بخصمها في السنة التي دفعت خلالهــا أي يــتم قياسها على الأساس النقدي.

- كما تنص المادة (35) بخصم عديد من المبالغ التي يدفعها الممــول للنقابــات لتمويل نظم المعاشات، وأقساط التأمين على الحياة والتأمين الصحي بشروط معينــة وكذلك التبرعات بشروط معينة.

باختصار يتم قياس الايرادات الخاصة بالمهن الحرة علي أساس نقدي ، اما مصروفاتها فإنها تقاس عموما علي أساس الاستحقاق ويؤكد ذلك نص المــادة (54) من اللائحة التنفيذية [1] .

### 4- أعداد الإقرار الضريبي عن النشاط المهني أو غير التجاري

يلتزم كل ممول يخضع للضريبة علي إيرادات النشاط المهني أوغير التجــاري بتقديم إقراراً ضريبياً على مجموع صافي دخل الاشخاص الطبيعين على نمــوذج

---

[1] والتي أشارت إلى معاملة الشركات التي تتاثر نشاطا من أنشطة المهن الحرة معاملة الأشخاص الإعتبارية ، وتحدد إيراداتها ومصروفات على أساس الأستحقاق .

رقم (27 إقرارات) ، الا انه يراعي في حالة مزاولتة النشاط المهني مـن خـلال شركة اشخاص أو مشاركة مهنية فان المعاملة الضريبية لتلك المزاولة ستعد مـن قبيل معاملة الاشخاص الاعتبارية، حيث يلتزم بتقديم الاقرار الضريبي الخـاص بالاشخاص الاعتبارية على نموذج رقم (28 إقرارات) ، ويراعي في حالة تحقيـق اي إيرادات لاصحاب المهن الحرة من خلال بيع أو استغلال حـق مـن حقـوق الملكية الفكرية مثل تركيب دواء وتصنيعه وبيعه من خلال شركة ، فان ما يحصل عليه المهني في هذه الحالة يدرج ضمن الايرادات الخاضعة للضريبة ، وكذلك في حالة تحقيق إرباح رأسمالية ناتجه عن بيع أي أصل من الاصول المستخدمة فـي مزاولة المهنة أي نتيجة التنازل عن الملكية أو جزء منها أو عائدات نقـل الخبـرة مثل التدريب أو الاستشارات لبعض مزاولي المهنة أو لاي جهة أخـري فيجـب أدراج ماسبق ضمن الايرادات الخاضعة للضريبة .

ويراعى عند إعداد الإقرار إذا كان لدي الممول أيه إيرادات بخلاف الايراد من المرتبات أو النشاط التجاري أو الصناعي أو النشاط المهني أوغير التجاري أو الثروة العقارية يخضع للضريبة يتعين إدراجه ضمن الايرادات الخاضعة للضريبة.

وتجدر الإشارة إلى أنه في حالة امساك الممول دفاتر وحسابات منتظمة مؤيدة بالمستندات يخصم من إجمالي الإيراد عن كافة التكاليف والمصروفات المتعلقة بالنشاط أيا كانت قيمتها ، أما في حالة عدم أمساك دفاتر وحسابات منتظمة يتم خصم 10% من إجمالي الإيراد مقابل جميع التكاليف والمصروفات، ولا يجوز ترحيل الخسائر الاإذا كانت لديه تلك الدفاتر والحسابات المنتظمة، ويوضح النموذج التالي كيفية إعداد الإقرار الضريبي للممول في حالة كون إيرادات المهن غير التجارية غير المؤيدة بحسابات منتظمة .

## ايرادات المهن غير التجارية المؤيدة بحسابات منتظمة

| | |
|---|---|
| المهنة : | المركز الرئيسي لمزاولة المهنة : |
| الفروع : | |

| الإيرادات الخاضعة للضريبة | | |
|---|---|---|
| إيرادات المهن الحرة وغيرها من المهن غير التجارية | ٥٠١ | |
| إيرادات بيع أو استغلال حقوق الملكية الفكرية | ٥٠٢ | |
| عائدات التصرف في أية أصول مهنية ( صافي الايراد ) | ٥٠٣ | |
| عائدات نقل الخبرات ( صافي الايراد ) | ٥٠٤ | |
| عائدات التنازل عن مكاتب مزاولة المهنة كلها أو جزئيا ( صافي الايراد ) | ٥٠٥ | |
| المبالغ المحصلة نتيجة لإغلاق المكتب | ٥٠٦ | |
| إيرادات أخرى | ٥٠٧ | |
| إجمالي الإيرادات = مجموع البنود من ٥٠١ إلى ٥٠٧ | ٥٠٨ | |
| يخصم إجمالي التكاليف والمصروفات اللازمة لمباشرة المهنة بدون التبرعات يشمل هذا البند المصروفات التي لم يجر العرف على إثباتها بمستندات خارجية على الا تزيد عن ٧٪ من إجمالي المصروفات العمومية والإدارية المؤيدة بمستندات خارجية | ٥٠٩ | |
| صافي الإيراد قبل خصم التبرعات = ٥٠٨ - ٥٠٩ | ٥١٠ | |
| يخصم التبرعات المدفوعة للحكومة ووحدات الإدارة المحلية والأشخاص الاعتبارية العامة أو التي تؤول إليها بما لايجاوز صافي الإيراد السنوي | ٥١١ | |
| يخصم : التبرعات والإعانات المدفوعة للجمعيات والمؤسسات الأهلية المصرية المشهرة ولدور العلم والمستشفيات الخاضعة للإشراف الحكومي ولمؤسسات البحث العلمي المصرية في حدود ١٠٪ من صافي الإيراد السنوي | ٥١٢ | |
| صافي الإيراد بعد خصم التبرعات | ٥١٣ | |
| - المبالغ التي يؤديها الممول إلى نقابته وفقا لنظامها الخاص بالمعاشات (بند ٣)<br>- أقساط التأمين على الحياة والتأمين الصحي على الممول لمصلحته ولمصلحة زوجه وأولاده القصر (بند ٤)<br>[بشرط الا يزيد جملتها يعفى من البندين ٣ و ٤ من المادة (١٣) من القانون على ٣٠٠٠ جنيه سنويا من الإيراد الخاضع للضريبة] | ٥١٤ | |
| الوعاء الخاضع للضريبة قبل تطبيق المادة (٧) من القانون | ٥١٥ | |

## نموذج استرشادي مرفق بإقرار المهن غير التجارية

يمثل هذا الجدول نموذج بالمصروفات المتعارف عليها في المهن الحرة المختلفة وهو لايمثل حصراً لهذه المصروفات وإنما يمكن إضافة أي مصروفات أخرى ما دامت لازمة لمزاولة المهنة وفي جميع الأحوال يشترط أن يكون لدى الممول حسابات منتظمة.

### التكاليف والمصروفات اللازمة لمباشرة المهنة

| أ | مصروفات ثابتة لجميع المهنيين |
|---|---|
| ١ | الإيجار ( مركز رئيسي - فروع ) |
| ٢ | الكهرباء ( مركز رئيسي - فروع ) |
| ٣ | المياه ( مركز رئيسي - فروع ) |
| ٤ | الغاز ( مركز رئيسي - فروع ) |
| ٥ | أدوات كتابية |
| ٦ | مطبوعات |
| ٧ | الصيانة والإصلاحات |
| ٨ | مستلزمات كمبيوتر |
| ٩ | إعلانات طلب وظائف |
| ١٠ | تليفون النشاط |
| ١١ | تليفون محمول |
| ١٢ | تصوير المستندات |
| ١٣ | أجور ومرتبات |
| ١٤ | أتعاب مهنية |
| ١٥ | سفر وإقامة ( بالداخل - بالخارج ) تذاكر - فواتير إقامة |
| ١٦ | أبحاث ومؤتمرات |
| ١٧ | اشتراكات ورسوم |
| ١٨ | تأمين ضد الحريق / السرقة / خيانة الأمانة / نقل نقدية |
| ١٩ | تأمين ضد أخطار المهنة |
| ٢٠ | إيجار تخزين مستندات |
| ٢١ | الإهلاكات |
| ٢٢ | كتب ومراجع علمية |

| ب | مصروفات غير مؤيدة مستنديا |
|---|---|
| ١ | انتقالات بدون صرف داخلية |
| ٢ | إكراميات |
| ٣ | صيانة دورية |
| ٤ | بوفيه ونظافة |
| ٥ | جرائد ومجلات |
| ٦ | دمغات عادية ونقابية |

| ج | مصروفات متخصصة لكل نشاط على حدة |
|---|---|
| * | خبير مثمن |
| ١ | أجور عمال يومية |
| ٢ | فراشة ومطبوعات يدوية |
| ٣ | إعلانات مزادات |
| ٤ | أتعاب خطاط |

| * | الأطباء |
|---|---|
| ١ | مستلزمات طبية |
| ٢ | أجور أطباء مساعدين |
| ٣ | أفلام خام |

| | المهندسين |
|---|---|
| ١ | تصوير رسومات هندسية |
| ٢ | إعداد ماكيتات |
| ٣ | برامج حاسب |
| ٤ | أتعاب جسات |
| ٥ | أجور رسامين ( رسم هندسي ) |

| * | تسجيل براءات اختراع |
|---|---|
| ١ | رسوم حكومية |
| ٢ | أتعاب مراسلين |

| * | المحاسبين |
|---|---|
| ١ | دورات تدريبية |
| ٢ | تعليم لغة |

| * | الفنانين |
|---|---|
| ١ | ملابس |
| ٢ | إكسسوارات ومكياج |
| ٣ | أجر لبيس |
| ٤ | إعداد سيناريو ( تقطيع سيناريو) |
| ٥ | أجر مدير أعمال وسكرتير |
| ٦ | أجور موسيقيين |

# إيرادات المهن غير التجارية - غير المؤيدة بحسابات منتظمة

المهنة : ______________ المركز الرئيسي لمزاولة المهنة:

الفروع

## الإيرادات الخاضعة للضريبة

| البند | الرقم | القيمة |
|---|---|---|
| إيرادات المهن الحرة وغيرها من المهن غير التجارية | ٥٠١ | |
| إيرادات بيع أو استغلال حقوق الملكية الفكرية | ٥٠٢ | |
| عائدات التصرف في أية أصول مهنية ( صافي الإيراد ) | ٥٠٣ | |
| عائدات نقل الخبرات ( صافي الإيراد ) | ٥٠٤ | |
| عائدات التنازل عن مكاتب مزاولة المهنة كلياً أو جزئياً ( صافي الإيراد ) | ٥٠٥ | |
| المبالغ المحصلة نتيجة لإغلاق المكتب | ٥٠٦ | |
| إيرادات أخرى | ٥٠٧ | |
| إجمالي الإيرادات = مجموع البنود من ٥٠١ إلى ٥٠٧ | ٥٠٨ | |
| يخصم ١٠٪ من إجمالي الإيرادات لمقابلة التكاليف والمصروفات اللازمة لمباشرة المهنة | ٥٠٩ | |
| صافي الإيراد = (٥٠٨ - ٥٠٩) | ٥١٠ | |
| يخصم : | | |
| التبرعات المدفوعة للحكومة ووحدات الإدارة المحلية والأشخاص الاعتبارية العامة أو التي تؤول إليها بما لا يجاوز صافي الإيراد السنوي . | ٥١١ | |
| تبرعات وإعانات مدفوعة للجمعيات والمؤسسات الأهلية المصرية المشهرة ولدور العلم والمستشفيات الخاضعة للاشراف الحكومي ومؤسسات البحث العلمي المصرية بما لا يجاوز ١٠٪ من صافي الإيراد السنوي | ٥١٢ | |
| الوعاء الخاضع للضريبة قبل تطبيق المادة (٧) من القانون . = [ ٥١٠ - ( ٥١١ + ٥١٢ ) ] | ٥١٣ | |

وزارة المالية
مصلحة الضرائب العامة

نموذج رقم (٢٨) إقرارات
يوزع هذا النموذج مجاناً

# إقرار الضريبة
# على أرباح الأشخاص الاعتبارية

تذكر أنك مسئول عن البيانات الواردة بالإقرار حتى لو تم كتابتها بواسطة شخص آخر ويلزم توقيعك على الإقرار إلى جانب ممثك القانوني.

## إرشادات

### ١ - تحدد مأمورية الضرائب المختصة على الوجه الآتي :

أ - إذا كنت من شركات الأموال غير الخاضعة لأحكام القانون رقم ٨ لسنة ١٩٩٧ أو إحدى الهيئات العامة أو الأشخاص الاعتبارية العامة أو البنوك والشركات والمنشآت والفروع الأجنبية فيُقدم الإقرار إلى :

- مأمورية ضرائب شركات المساهمة بالقاهرة بالنسبة لجميع المحافظات عدا محافظات الاسكندرية والبحيرة ومطروح .
- مأمورية ضرائب شركات المساهمة بالإسكندرية إذا كان المركز الرئيسي للجهة أو للشركة في محافظات الإسكندرية والبحيرة ومطروح .

ب - إذا كنت من شركات الأموال أو شركات الأشخاص الخاضعة لقانون ضمانات وحوافز الاستثمار رقم ٨ لسنة ١٩٩٧ أو أي قانون استثمار آخر فيُقدم الإقرار إلى :

- مأمورية ضرائب الاستثمار بالإسكندرية إذا كان المركز الرئيسي للشركة بمحافظات الإسكندرية والبحيرة ومطروح .
- مأمورية ضرائب استثمار جنوب الوادي إذا كان المركز الرئيسي للشركة بمحافظات أسيوط وسوهاج وقنا والبحر الأحمر وأسوان والغردقة والوادي الجديد .
- مأمورية ضرائب الاستثمار بالقاهرة بالنسبة لباقي المحافظات.

ج - إذا كنت شركة أشخاص أو شركة واقع تكون المأمورية المختصة هي المأمورية التي يقع في دائرتها المركز الرئيسي .

د - إذا كنت جمعية تعاونية أو أحد اتحاداتها أو وحدة من وحدات الإدارة المحلية التي تزاول نشاطاً خاضعاً للضريبة تكون المأمورية المختصة هي المأمورية التي يقع في دائرتها المركز الرئيسي.

هـ - مركز كبار الممولين إذا كان الممول ممن تقرر أو يتقرر تعامله مع المركز .

٢ - يشترط لخصم نسبة الـ ٢٠ ٪ المستقطعة سنوياً لحساب الصناديق الخاصة ما يلي :

أ - أن تكون هذه الصناديق منشأة طبقاً لأحكام قانون صناديق التأمين الخاصة رقم ٥٤ لسنة ١٩٧٥ أو القانون رقم ٦٤ لسنة ١٩٨٠ بشأن أنظمة التأمين الاجتماعي الخاص البديلة أو كانت منشأة طبقاً لنظام له لائحة أو شروط خاصة .

ب - أن تكون هذه المبالغ في حدود ٢٠٪ من مجموع مرتبات وأجور العاملين بهذه المنشآت وترد إلى وعاء الضريبة قيمة الزيادة عن هذه النسبة.

ج - أن يكون لنظام الصندوق لائحة أو شروط خاصة ومؤداها أن ما تؤديه المنشآت طبقاً لهذا النظام مقابل مكافأة نهاية الخدمة أو المعاش .

د - أن تكون أموال هذا النظام مستقلة عن أموال المنشأة ومستثمرة لحساب هذا الصندوق .

٣ - ترد مؤقتاً إلى وعاء الضريبة قيمة التبرعات والإعانات المدفوعة إلى الجمعيات والمؤسسات الأهلية المصرية المشهرة قانوناً وغيرها من الجهات الواردة بالبند رقم (٨) من المادة (٢٣) من القانون ثم يتم خصم نسبة $\frac{١٠}{١١٠}$ من الربح المعدل مقابل التبرعات المعتمدة .

### ٤ - مخصصات البنوك : (مخصص القروض)

(أ) يتم تحديد المخصصات التي يتم تكوينها خلال العام ويحمل منها نسبة ٨٠٪ ضمن التكاليف واجبة الخصم .

(ب) يتم مقارنة المستخدم من المخصصات خلال العام بالمخصصات المكونة خلال العام ذاته فإذا كان المستخدم منها يزيد عن نسبة الـ ٨٠ ٪ من المكون خلال العام يتم خصم الفرق بالإقرار الضريبي .

(ج) يُراعى إضافة ما تم تحصيله من قروض سبق إعدامها إلى الوعاء الخاضع للضريبة إذا كان قد سبق إعتماد خصم هذه القروض كديون معدومة قبل ٢٠٠٥/١/١ . أما بالنسبة للقروض التي تم معالجتها وفقاً لأحكام القانون رقم ٩١ لسنة ٢٠٠٥ فيتم إضافة ٨٠٪ مما تم تحصيله منها إلى الوعاء الضريبي .

(د) يتم إضافة قيمة الفوائد المجنبة إلى الوعاء الخاضع للضريبة بالإضافة إلى ما يتم تحصيله فقط من الفوائد المهمشة ويخصم ما يتم إعدامه من الفوائد المجنبة .

## 5/4/4/2 أمثلة وتدريبات عملية

**أولاً: أسئلة للمراجعة**

**1- ما هي الأوعية التي تفرض عليها الضريبة على أرباح المهن الحرة وغير التجارية.**

أوضحت المادة (32) من القانون تلك الأوعية على النحو التالي:-

1- صافي إيرادات المهن الحرة وغيرها من المهن الغير التجارية التي يمارسها الممول بصفة مستقلة، ويكون العنصر الأساسي فيها هو العمل إذا كانت ناتجة عن مزاولة المهنة أو النشاط في مصر..

2- الدخل الذي يتلقاه أصحاب حقوق الملكية من بيع أو استغلال حقوقهم..

3- أيه إيرادات ناتجة عن أية مهنة أو نشاط لا تدخل ضمن الإيرادات الأربعة الرئيسية (المرتبات وما في حكمها النشاط التجاري أو الصناعي، النشاط المهني أو غير التجاري، الثروة العقارية)...

**2- ما هي الإيرادات التي تدخل في وعاء الضريبة على أرباح المهن غير التجارية[1]؟**

**3- ما هي التكاليف واجبة الخصم من وعاء الضريبة على أرباح المهن غير التجارية[2] ؟**

**4- ما هي شروط اعتبار أقساط التأمين على حياة الممول ضمن التكاليف واجبة الخصم[3]؟**

---

(1) يراجع نص المادة (33) من القانون، والماة (43) من اللائحة التنفيذية.
(2) يراجع نص المادة (33) من القانون والمادة (44)من اللائحة التنفيذية.
(3) يراجع نص المادة (33) من القانون، المادة (44) من اللائحة التنفيذية.

5- ما هي المعاملة الضريبية للتبرعات المدفوعة عن طريق ممولي المهن غير التجارية[1]؟

6- ما هي التكاليف واجبة الخصم في حالة إمساك ممول الضريبة على أنشطة المهن الحرة وغير التجارية لدفاتر منتظمة أو في حالة عدم إمساك دفاتر منتظمة[2] ؟

7- ما هي الإعفاءات المطلقة والمؤقتة من الضريبة على أرباح المهن غير التجارية[3]؟

8- شروط ترحيل الخسارة للمول الضريبة على المهن غير التجارية ومدى سريان المادة (29) من القانون عليها[4]

9- هناك عديد من المزايا التي استفاد منها مزاولة المهن الحرة التي نجمت من تطبيق القانون رقم 91 لسنة 2005 ولائحته إلا أن هناك عديد من السلبيات والانتقادات التي أبداها أصحاب تلك المهن – اشرح تلك العبارة.

## الإجابة

### أولاً: المزايا الممنوحة للمهنيين تتمثل في النقاط الأتية

- تخفيض سعر الضريبة من (20%، 27%، 35%، 40%) وفقا للقانون رقم 157 لسنة 1981، إلى سعر الضريبة (10%، 15%، 20%) وفقا للقانون رقم 91 لسنة 2005.

- رفع الأعباء العائلية من (200، 2500، 3000 جنية) وفقا للقانون رقم 157 لسنة 1981، إلى أعباء عائلية (5000 جنية) لجميع أفراد المجتمع وفقا للقانون رقم 91 لسنة 2005 .

---

(1) يراجع نص المادة (34) من القانون.

(2) يراجع نص المادة (35) من القانون، والمواد (44)، 45، 46 من اللائحة التنفيذية.

(3) يراجع نص المادة (36) من القانون.

( 4) يراجع نص المادة (35) من القانون.

– الإبقاء على الإعفاء ثلاث سنوات لإيرادات أصحاب المهن الحرة المقيدين كأعضاء عاملين في نقابات مهنية في مجال تخصصهم بالإضافة إلى مدة التمرين التي تتطلبها المهنة ومدة التجنيد إذا كانت تالية لتاريخ بدء زاولة النشاط وذلك إذا مارس الأعضاء نشاطهم خلال خمسة عشر عامًا من تاريخ التخرج وتخفض مدة الإعفاء إلى سنة واحدة لمن يزاول المهنة لأول مرة وقد مضى على تخرجه أكثر من خمسة عشر عامًا، ويشترط لسريان الإعفاء أن يزاول المهنة منفردًا دون مشاركة مع الغير ما لم يكن هذا الغير متمتعًا بالإعفاء.

– الإبقاء على الإعفاءات التي كانت ممنوحة في ظل القانون السابق بالنسبة لأعضاء المهن الحرة والغير تجارية (كما جاء في نص المادة 36 من القانون الجديد)

– إعفاءات ممنوحة للمنشآت التعليمية تحت إشراف الحكومة والقطاع العام.

– إعفاء إيرادات تأليف وترجمة الكتب والمقالات المقروءة والمسموعة فقط.

– إيراد أعضاء هيئة التدريس بالجامعات والمعاهد وكذلك إيرادات الكتب التي تطبع للطلاب وذلك لتشجيع العلم.

– إيرادات أعضاء نقابة الفنانين التشكيليين وما ينتجون من أعمال نحت وتصوير وحفر.

**ثانيًا : السلبيات والتي ترتب عليها تظلم أصحاب المهن الحرة والمهن الغير تجارية وتحد من المزايا التي كانوا يحصلون عليها في السابق.. ومنها ما يلي :–**

– خفض نسبة مقابل التكاليف والمصروفات اللازمة لتحقيق الإيرادات (من 25% إلى 10%) ما لم تكن هذه المصروفات والتكاليف أكثر من ذلك بشرط إمساك دفاتر منتظمة. (مادة 35).

– ويلاحظ أن شرط إمساك الدفاتر الذي أصبح الممول ملزم به هو في واقع الأمر عبء على الممول , لأنه بالنسبة للممول صاحب النشاط المهني الصغير فإنه

سوف يتكلف مبالغ ومجهودات تفوق ما سوف يحصل عليه من مزايا لأن إمساك الدفاتر في حد ذاته يكلف مبالغ ليست بقليلة مما يدفعه للجوء إلى محاسب للتسجيل في الدفاتر بانتظام مع الاحتفاظ بالمستندات والفواتير المؤيدة لها وما إلى ذلك حسب كل نشاط والاحتفاظ بالمستندات والفواتير المؤيدة كلما أمكن ذلك، وقد كان في القانون القديم الممول الذي ليس لديه حسابات منتظمة ولكن لدية مستندات مؤيدة ومرتبطة بنشاطه ولازمة لتحقيق إيرادات فإنه من الممكن أن يحصل على نسبة تفوق 50% خصم من الإيرادات.

ولكن في ظل القانون رقم 91 لسنة 2005 حتى لو كان الممول معه مستندات مؤيدة تتيح له الحصول على نسبة 50% , مثلاً فإنه لا يحصل إلا على نسبة 10% فقط لأنه لا يمسك حسابات منتظمة على الرغم من وجود المستندات المؤيدة , وليس هناك مبرر فرض إمساك الحسابات المنتظمة على المهنيين (فمثلا الممثل أو المؤسيقار- ما الذي يقوم بتسجيله في الدفاتر وهل إيراداته ومصرافاته تستدعي التسجيل)، في ظل القانون الجديد الممول يحصل على نسبة 10% مقابل جميع التكاليف والمصروفات، مع العلم أنه كان يحصل على هذه النسبة مقابل بند واحد (مصروفات الانتقال) في ظل القانون القديم.

- إلغاء الخصم مقابل الاستهلاك المهني الذي كان يعادل 15% من صافي الإيراد وهذا يزيد من العبء الضريبي على الممول صاحب النشاط المهني والنشاط الغير تجاري .

- خفض الخصم مقابل أقساط التأمين على الحياة والتأمين الصحي على الممول لمصلحته ومصلحة زوجته وأولاده القصر من 15% من صافي الإيراد أو 1000 جنيه أيهما أقل, بالإضافة إلى الخصم الخاص بالمبالغ التي تؤي لنقاباتهم لتمويل أنشطة المعاشات فيما لا يجاوز 10% من صافي الإيراد

وأصبحت في القانون الجديد المبالغ المسددة فعلاً بشرط ألا تزيد جملة ما يعفى للمول من صافي إيراده الخاضع للضريبة للبندين معًا على 3000 جنية سنويًا (أي المبالغ المسددة فعلاً أو 3000 جنية سنويًا أيهما اقل)... بالرغم من زيادة هذا الخصم لأصحاب المرتبات وما في حكمها ليصبح 15% من صافي الإيراد أو 3000 جينة ايهما أقل - أكبر رغم أن كليهما العنصر الأساسي لتحقيق الدخل (مادة 33).

- تقييد خصم التبرعات المدفوعة للحكومة ووحدات الإدارة المحلية والأشخاص الاعتبارية العامة بما لا يجاوز صافي الإيراد السنوي بالرغم من إطلاق هذا الخصم لأصحاب إيرادات النشاط التجاري والصناعي بدون تقيد في حدود صافي الإيراد السنوي.

- فرض القانون ضريبة على عائد نقل الخبرات وآية مبالغ محصلة نتيجة لإغلاق مكاتب النشاط المهني الأمر الذي سيثير مشاكل عملية كثيرة.

**10- حدد المعاملة الضريبية لكل مما يلي:**

أ- الأتعاب التي يتقاضها أحد الأطباء غير المقيمين مقابل إجراء عملية جراحية في مصر

ب- أرباح بيع مؤلفات أعضاء هيئات التدريس بالجامعات والمعاهد.

ج - إيرادات تأجير مكتب هندسي بمعداته.

د- أرباح تأليف الكتب والترجمة.

هـ - أرباح الترجمة الفورية.

و- أرباح الفنانين التشكيليين.

11- حدد تاريخ سريان الضريبة على إيرادات المهن غير التجارية في الحالتين التاليتين:

a- محاميان تخرجا عام 1995 وزاولا المهنة معًا في مكتب خاص اعتبارًا من أول يناير 2002.

b- طبيب تخرج في عام 1996 وزاول مهنته اعتبارًا من أول يناير 2002 بالاشتراك مع طبيب أخر زاول المهنة منذ عشر سنوات.

12- وضح مدى سريان نظام الخصم تحت حساب الضريبة في كل من الحالتين التاليتين:

a- أتعاب تصميم عمارة سكنية بلغت 100000 جنية دفعها أحد الأفراد لمهندس حر خاضع للضريبة.

b- أتعاب طبيب قدرها 6000 دفعها له مستشفى خاص نظير عمله بعيادتها الخارجية, علمًا بأن الطبيب ما زال متمتعًا بفترة الإعفاء الضريبي المقررة لأصحاب المهن الحرة وفقًا لأحكام القانون.

**ثانيًا: علق على صحة أو خطأ العبارات التالية :-**

1- هناك عدة شروط لسريان الضريبة على إيرادات المهن غير التجارية.

2- تعتبر أحكام الضريبة على إيرادات المهن غير التجارية أحكامًا للقانون العام.

3- هناك عديد من الإعفاءات النوعية والشخصية في الضريبة المتعلقة بأصحاب المهن غير التجارية.

4- عمل المشروع الضريبي على تشجيع أصحاب المهن الحرة الجدد عند بداية ممارستهم للمهنة، فأعفي أرباحهم من الضريبة لمدة معينة.

5- تلتزم بعض الجهات بخصم مبالغ تحت حساب الضريبة عند تعاملها مع أصحاب المهن غير التجارية الخاضعين للضريبة.

6- تلتزم بعض الجهات بتحصيل مبالغ من المحامين والأطباء والمخلصين الجمركيين وذلك تحت حساب الضريبة المستحقة عليهم.

7 - يشترط لإخضاع إيرادات المهن غير التجارية للضريبة أن يكون صاحبها حاصلاً على الترخيص اللازم لمزاولتها من الجهات الإدارية المختصة.

8- يخضع الإيراد الذي يحصل عليه المحامي تحت التمرين نتيجة مباشرته للمهنة للضريبة تبعًا لأحكام إيرادات المهن غير التجارية.

9- تخضع أرباح الصيدلي للضريبة تبعًا لأحكام إيرادات المهن غير التجارية.

10- تعتبر الخسائر الرأسمالية الناتجة من التصرف في الأصول المهنية من التكاليف واجبة الخصم عن تحديد صافي إيرادات المهن غير التجارية الخاضعة للضريبة

11- تعفى من الضريبة المبالغ التي يحصل أي شخص من غير العاملين بالتليفزيون مقابل إعداده وتعليقه على برامج متخصصة في المجالات العلمية والثقافية.

12- تعتبر أحكام إيرادات المهن غير التجارية أحكامًا عامة للضريبة على دخل الأشخاص الطبيعيين.

13- تعفى أرباح الفنان التشكيلي من الضريبة أيًا كان نوع إنتاجه.

14- يتم توريد المبالغ المخصومة أو المحصلة تحت حساب الضريبة المستحقة على أصحاب المهن غير التجارية خلال الخمسة عشر يومًا الأولى من كل شهر.

## ثالثا: أمثلة عملية

**مثال1**

يزاول أحد المحاسبين القانونيين مهنة المحاسبة والمراجعة من خلال مكتبة الكائن بمدينة القاهرة، وفيما يلي بيان الإيرادات والمصروفات الخاصة بنشاطه عن الفترة من 2005/1/1 إلى 2006/12/31 (الأرقام بآلاف الجنيهات):-

| | |
|---|---|
| 1- إيرادات أتعاب محاسبة ومراجعة. | 1000 |
| 2- إيرادات استشارات. | 200 |
| 3- إيرادات برامج تدريبية من ضمنها دورات تدريبية تبلغ 40000 جنية بالأمارات. | 100 |
| 4- إيرادات ضرائب. | 200 |
| 5 إيرادات تصميم نظم محاسبية ودراسات جدوى | 100 |
| 6 بلغت التكاليف والمصروفات الخاصة بالمكتب على النحة التالي:- | |
| - مرتبات ومكافآت العاملين (المحاسبين والسكرتارية والإداريين). | 1000 |
| - إيجار ومياه. | 40 |
| - تليفون وفاكس. | 50 |
| - أدوات كتاربية ومطبوعات ومستلزمات كمبيوتر. | 80 |
| - تبرعات مدفوعة للحكومة. | 10 |
| - تبرعات لجمعيات مشهرة. | 50 |
| - تبرعات وإعانات للفقراء والأفراد. | 12 |
| - اشتراكات ورسوم للنقابة وجمعيات مينية علمية. | 50 |
| - أقساط تامين على الحياة لمصلحة ولديه. | 10 |

- انتقالات ومواصلات. 6
- مصروفات نظافة وبوفيه وضيافة. 8
- دمغات. 40
- مصاريف صيانة. 12
- جرائد ومجلات. 6
- إكراميات وهدايا. 20
- إهلاكات أصول ثابتة 50

**المطلوب**

1- إعداد الإقرار الضريبي لمكتب ذلك المحاسب القانوني عن الفترة المهنية في 2005/12/31.

2- تحديد الضريبة المستحقة وفقا للمادتين 8.7 من القانون والمادة 9 من اللائحة التنفيذية.

**1- حساب الإيرادات والمصروفات لمكتب المحاسب القانوني**

**عن الفترة من 2006/1/1 إلى 2006/12/31**

| | **التكاليف والمصروفات** | | **الإيرادات** |
|---|---|---|---|
| 1000 000 | مرتبات ومكافآت | 1000 000 | إيرادات اتعاب |
| 40 000 | إيجار ومياه | 200 000 | إيرادات إستشارات |
| 50 000 | تليفون وفاكس | 100 000 | إيراد نقل خبره |
| 80 000 | أدوات كتابيةومطبوعات | 200 000 | إيرادات ضرائب |
| 10 000 | تبرعات مدفوعة للحكومة | 100 000 | إيرادات تصميم نظم |
| 50 000 | تبرعات لجمعيات خيرية | | محاسبية ودراسات جدوى |
| 12 000 | تبرعات وإعانات للفقراء | | |
| 50 000 | أشتراكات ورسوم | | |
| 10 000 | أقساط تأمين على الحياه | | |
| 6 000 | أنتقالات ومواصلات | | |

| | | |
|---|---|---|
| | دمغات | 40 000 |
| | مصاريف صيانة | 12 000 |
| | جرائد ومجلات | 6 000 |
| | إكراميات وهدايا | 20 000 |
| | اهلاكات أصول ثابتة | 50 000 |
| | صافي الإيرادات | 156 000 |
| 1600 000 | | 1600 000 |

## 2- الاقرار الضريبي على إيرادات المهن غير التجارية.

المهنة:مكتب محاسبة ومراجعة المركز الرئيسي لمزاولة المهنة :36 ش شريف وسط البلد

الفروع : 15ش النزهة – مصر الجديدة .

**الايرادات الخاضعة للضريبة**

| | |
|---|---|
| إيرادات أتعاب. | 1000 000 |
| إيرادات إستشارات. | 200 000 |
| إيرادات نقل الخبرات. | 60 000 |
| إيرادات ضرائب. | 200 000 |
| إيرادات تصميم ودراسات جدوي. | 100 000 |
| إجمالي الإيرادات. | 1560 000 |
| <u>الكتاليف والمصروفات الخاصة بالمهنة (عدا التبرعات)</u> | |
| A)تكاليف ومصروفات مؤيده بمستندات خارجية. | 1270 000 |
| B) تكاليف ومصروفات لم يجري العرف على أثباتيا بمستندات خارجية. | 88 900 |
| إجمالي التكاليف والمصروفات واجبة الخصم. | 1358 900 |
| صافي الإيرادات قبل خصم التبرعات. | 201 100 |
| يخصم تبرعات مدفوعة للحكومة بما لايجاوز صافي الإيراد السنوي. | 10 000 |
| تخصم التبرعات والإعانات المدفوعة للجمعيات الخيرية والمؤسسات الإهلية المشهرة بحد أقصي 10% من صافي الإيراد بعد خصم التبرعات المدفوعة للحكومة | 19 110 |
| صافي الإيراد بعد خصم التبرعات. | 171 990 |

| | |
|---|---|
| أقساط التأمين على الحياه لمصلحة ولديه بشرط الأ تزيد جملة مايعفي من المبالغ التي يؤديها الممول لنقابته وأقساط التأمين على الحياه لمصلحة الممول وزوجه وأولاده القصر عن 3000 جنيه سنوياً من الإيراد الخاضع للضريبة: | 3 000 |
| الوعاء الخاضع للضريبة قبل تطبيق نص المادة رقم 7 من القانون. | 168 990 |

**ملاحظـــات متممة للحل**

**1- إيرادات نقل الخبرات**

**إيراد برامج تدريبية**

| | |
|---|---|
| **إجمالي إيرادات برامج تدريبية.** | 100 000 |
| (-) | |
| (ـ) إيرادات برامج تدريبية بالامارات لانهـا محققـة خارج مصر ومدفوعة عن طريق جهة أجنبيـة خـارج مصر طبقا لنص المادة 32 من القانون. | 40 000 |
| إيرادات البرامج التدريبية المحققة داخل مصر. | 60 000 |

**2- التكاليف والمصروفات اللازمة لمباشرة المهنة (بدون تبرعات).**

A. مصروفات مؤيده بمستندات خارجية.

| | |
|---|---|
| مرتبات ومكافآت . | 1000 |
| تليفون وفاكس . | 50 |
| أدوات كتابية ومطبوعات . | 80 |
| إشتراكات ورسوم . | 50 |
| إهلاكات. | 50 |
| | 1270 |

**B. مصروفات لم يجري العرف على أثباتها بمستندات خارجية.**

| | |
|---|---|
| أنتقالات ومواصلات . | 6 |
| مصاريف نظافة وبوفيه . | 8 |
| دمغات . | 40 |
| مصاريف صيانة . | 12 |
| جرائد ومجلات . | 6 |
| إكراميات وهدايا . | 20 |
| | 92 |

وتطبيقا لنص المادتين 32، 35 من القانون والمادة 28 من اللائحة يراعي الا تزيد تلك المصروفات التي لم يجري العرف على إثباتها بمستندات خارجية عن 7% من إجمالي المصروفات العمومية والإدارية المؤيدة بمستندات خارجية تأسيسا على ذلك يتم المقارنة بين كل من:

- قيمة المصروفات التي لم يجري العرف على إثباتها بمستندات خارجية . 92000
- 7% من المصروفات المؤيدة بمستندات خارجية
%7 X 1270000 88900
الفرق 3100

وبالتالي يتم إدارج مبلغ 88900 ضمن الإقرار تطبيقا لنص المادة 28 اللائحة التنفيذية للقانون.

3- التبرعات

طبقا لنص المادة 34 من القانون يخصم من صافي الإيرادات المنصوص عليها في المادة 32 من القانون التبرعات على النحو التالي :-

- التبرعات المدفوعة للحكومة ومافي حكمها بما لايجاوز صافي الإيرادات السنوي (أي يشترط تحقق صافي ايرادات موجبه سنوي) .

- التبرعات والاعانات المدفوعة للجمعيات والمؤسسات المشهرة طبقا لأحكام القوانين المنظمة بالاضافة إلى دور العلم والمستشفيات الخاضعة لأشراف الحكومة ، وكذلك مؤسسات البحث العلمي المصرية بما لايجاوز 10%من صافي الإيراد السنوي .

- لايجوز خصم التبرعات والإعانات المدفوعة للفقراء أو المساكين، مع مراعاه عدم خصم ذات التبرعات من أي إيراد أخر عن الإيرادات المنصوص عليها في المادة 6 من القانون في ضوء ذلك :-

- يتم إعتماد التبرعات المدفوعة للجمعيات والمؤسسات الأهلية المشهرة على النحو

| | |
|---|---|
| صافي الإيراد قبل خصم التبرعات | 201100 |
| (ـ) تبرعات مدفوعة للحكومة | 10000 |
| تبرعات في حدود 10% | 19110 |
| 10% X 191100 | |
| وبالتالي يرد للوعاء 50000 - 19110 | 30890 |

- كما يتم رد مبلغ 12000 لأنها مدفوعة للفقراء والمساكين طبقاً لنص المادة 39 من القانون .

**4- أقساط التأمين على الحياه**

يخصم أشتراكات صندوق النقابة وأقساط التأمين على الحياه بحد أقصي 3000 جنيه تطبيقاً لنص المادة 33 من القانون، المبالغ المقرره على أقساط تأمين على الحياه لمصلحة أولاد الممول القصر 10000جنيه ، أي يرد للوعاء 7000 لأنها تزيد عن 3000 جنيه.

5- طبقاً لنص المادة رقم 7 تستحق الضريبة على مايجاوز 5000 جنيه من مجموع صافي الدخل الذي يحققه الممول المقيم خلال سنه .

وتطبيقاً لنص المادة 9 من اللائحة التنفيذية، يكون حساب الشريحة التي لايستحق عنها الضريبة ومقدارها 5000 جنيه دون تخفيض بالنسبة للممول المقيم (ولو لم تستمر مدة عمله أو مزاولة نشاطه الفتره الضريبية بإكملها) .

علما بإنه في حالة تعدد مصادر الدخل تخصم تلك الشريحة أولا من إيرادات المرتبات ومافي حكمها فإذا ماتبقي منها جزء يتم خصمه من أي إيراد أخر .

وتطبيقاً لنص المادة 8 من القانون تكون أسعار الضريبة كما يلي :-

**6- حساب الضريبة السنوية**

- الشريحة الإولي 10% أكثر من 5000 جنيه حتي 20000جنيه .
- الشريحة الثانية 15% أكثر من 20000 جنيه حتي 40000جنيه
- الشريحة الثالثة 20% على أكثر من 40000 جنيه.

وفي ضوء ذلك يتم حساب الضريبة السنوية على الممول :-

| | |
|---|---|
| - الشريحة الإولي 15000 X 10% = | 1500 |
| - الشريحة الثانية 20000 X 15% = | 3000 |
| - الشريحة الثالثة (168990 - 40000) × 20% | 25798 |
| 128990 × 20% | |
| إجمالي الضريبة السنوية | 30298 |

**مثال 2**

فيما يلي بعض البيانات المتعلقة بأحد المحاسبين الذي يزاول المهنة بمكتبه الخاص وذلك عن عام 2006:

1- حصل على مبلغ 20000 جنية أتعاب مراجعة الحسابات لعام 2006، ومبلغ 15000 جنية كانت مستحقة له في العام الماضي.

2- سافر إلى السعودية لتصميم نظام محاسبي لإحدى الشركات هناك وحصل في مقابل ذلك على مبلغ 50000 جنية.

3- حصل على مبلغ 20000 جنية مقدم أتعاب نظير إنهاء المنازعات الضريبية مع بعض عملائه.

4- باع بعض الأجهزة بالمكتب بربح بلغ 15000 جنية.

5- دفع خلال العام ما يلي:

100000 جنية مرتبات المساعدين بالمكتب - 24000 جنية إيجار المكتب - 5000 جنية مصروفات سيارة مستخدمة في أعمال المكتب وفي أغراضه الخاصة وقدر الاستخدام الخاص 20% منها 200، جنيه رسوم القيد في النقابة - 3800 جنية ثمن كتب واشتراكات في مجلات ،500 جنيه للنقابة مقابل المعاش، 8000 أقساط تأمين على حياته لصالح أولاده القصر- 5000 جنيه تبرعات (منها 2000 جنية للحكومة والباقي لمستشفى خاضعة لإشراف الحكومة).

فإذا علمت أن إهلاك الأثاث والأدوات والأجهزة الموجودة بالمكتب قد بلغ 16000 جنيه، وأن الممول يمسك دفاتر منتظمة، فالمطلوب: تحديد صافي إيرادات المهن غير التجارية التي تدخل في وعاء الضريبة على دخل الأشخاص الطبيعيين عن عام 2006.

**الاجابة**

| بيـــــــــــان | جزئي | كلي |
|---|---|---|
| 1 الإيرادات الناتجة من مزاولة المهنة: | | |
| أ- أتعاب مراجعة الحسابات لعام 2006. | 200000 | |
| ب- أتعاب مستحقة من العام الماضي تطبيقا للأساس النقدي في. | 15000 | |
| ج- مبالغ محصلة عن عمليات خارج مصر (لاتخضع للضريبة لأنها تحققت بالخارج) | — | |
| د- مقدم أتعاب لإنهاء المنازعات الضريبية تطبيقا للأساس النقدي في . | 20000 | |
| هـ- أرباح بيع الأجهزة بالمكتب | 15000 | |
| **إجمالي الإيراد السنوي** | | 250000 |
| **يخصم منه** | | |
| 2 **التكاليف والمصروفات اللازمة لمباشرة المهنة:** | | |
| أ- مرتبات المساعدين بالمكتب | 100000 | |
| ب- إيجار المكتب | 24000 | |
| ج- مصروفات السيارة (80% من المصروف فقط باعتبارها مستخدمة أيضا في الأغراض الخاصة) | 4000 | |
| د- رسوم القيد في النقابة | 200 | |
| هـ- ثمن كتب واشراكات في مجلة المحاسب | 3800 | |
| و- إهلاك الأصول المهنية | 16000 | |
| | | 148000 |
| صافي الإيراد السنوي | | 102000 |
| **يخصم منه** | | |

| | | |
|---|---|---|
| | 3000 | 1- المسدد للنقابة مقابل المعاش وأقساط التأمين على الحياة<br>المبلغ المدفوع = 500 + 8000 = 8500 جنية<br>الحد الأقصى 3000 |
| | 2000 | 2- التبرعات المدفوعة للحكومة |
| | | 3- التبرعات المدفوعة للمستشفى الخاضعة لإشراف الحكومة<br>- البلغ المدفوع = 3000<br>- الحد الأقصى 102000×10% = 10200 |
| 8000 | 3000 | |
| 94000 | | صافي الإيراد الداخل في وعاء الضريبة |

**مثال 3**

يعمل احد المهندسين موظفـاً بإحدى شركات القطاع الخاص بمرتب شهري 2000 جينة وبدل تمثيل شهري 1000، وبدل انتقال شهري 500 جنية مـرتبط بأداء العمل، وعلاوات خاصة شهرية 500 جنية (منها 200 جنية تم ضمها إلى المرتب الأساسي)، وقد بلغت التأمينات الإجتماعية الشهرية150 جنية شهريًا

ويملك في نفس الوقت مكتبًا لحسابه كانت مقبوضاته ومدفوعاته خلال عـام 2006 كما يلي:

**أ- المقبوضات (بالجنيهات) :**

50000 جنيه أتعاب رسوم هندسية، 15000 جنيه أتعاب رسوم بالمشاركة مـع بعض المهندسين 20000 جنية أتعاب تصميم مباني بالسعودية، 15000 جنية ثمـن بيع بعض الأجهزة والمعدات بالمكتب علمًا بأن قيمتها الدفترية 5000 جنية.

**ب- المدفوعات (بالجنيهات) :**

8000 جنية إيجار المكتب، 24000جنيه مرتبات العاملين بالمكتب – 300 جنية اشتراك في النقابة (منها 150 مقابل المعاش) – 3900 قسط تأمين على حياته

لصالح أولاده القصر – 7000 جنيه تبرعات (منها 2000 جنية والباقي لجمعية خيرية معترف بها – 3500 جنية استهلاك كهرباء وتليفون.

فإذا علمت ما يلي:

- أن الممول يمسك دفاتر منتظمة.
- أن إهلاك الأصول الثابتة بالمكتب عن عام 2006 يبلغ **6000** جنية.
- أن الضرائب المخصومة تحت الحساب خلال عام 2006 تبلغ **2000** جنية عن النشاط المهني، 500 جنية عن عمله الوظيفي.

والمطلوب:

1- تحديد وعاء الضريبة على دخل الأشخاص الطبيعيين عن عام 2006.

2- حساب الضريبة واجبة الدفع عن عام 2006.

**الحل**

**1- تحديد وعاء الضريبة على دخل الأشخاص الطبيعيين عن عام 2006**

A- **المرتبات وما في حكمها:**

| بيـــــــــان | جزئي | كلي |
|---|---|---|
| 1- المرتب الأساسي = 2000 × 12 = | | 2400 |
| 2- الأجور المتغيرة: | | |
| بدل التمثيل = 1000 × 12 = | 12000 | |
| بدل الانتقال = 500 × 12 = | 6000 | |
| علاوات خاصة = 500 × 12 = | 6000 | |
| | | 24000 |
| **إجمالي الإيراد السنوي** | | **48000** |
| **يخصم منه:** | | |
| **1- المبالغ المعفاه بقوانين خاصة:** | | |
| العلاوات الخاصة | 3600 | |
| 2- مبالغ مقابل تكاليف فعلية: | | |
| بدل الانتقال | 6000 | |
| 3- الإعفاء الشخصي: | 4000 | |
| 4- حصة الموظف في التأمينات الإجتماعية: | 1800 | 11400 |

| | | |
|---|---|---|
| صافي الإيراد قبل خصم أقساط التأمين على الحياة<br>5- أقساط التأمين على الحياة:<br>- 15% من صافي الإيراد<br>5790 = 15 × 36600<br>- المبلغ الثابت 3000 =<br>الرقم المقارن | 3000 | 36600 |
| - المسدد الفعلي | | 3000 |
| صافي الإيراد الذي يدخل في وعاء الضريبة | | 33600 |

B- إيرادات المهن غير التجارية:

| بيـــــــان | جزئي | كلي |
|---|---|---|
| **1- الإيرادات الناتجة من مزاولة المهنة:** | | |
| أ- أتعاب رسوم هندسية | 50000 | |
| ب- أتعاب رسوم بالمشاركة | 15000 | |
| ج- أتعاب تصميم مباني بالسعودية (لا تخضع للضريبة لأنها تحققت بالخارج) | — | |
| ه- أرباح بيع بعض الأجهزة والمعدات:<br>5000 - 15000 | 10000 | |
| **إجمالي الإيراد السنوي** | | 65000 |
| **يخصم منه** | | |
| **2- التكاليف والمصروفات اللازمة لمباشرة المهنة:** | | |
| أ- إيجار المكتب | 18000 | |
| ب- مرتبات العاملين بالمكتب | 24000 | |
| ج- الاشتراك الأساسي في النقابة | 150 | |
| د- إهلاك الأصول الثابتة بالمكتب | 6000 | |
| | | 48150 |
| **صافي الإيراد السنوي** | | 16850 |
| **يخصم منه:** | | |
| **3- المسدد للنقابة مقابل المعاش والجزء المتبقي من قسط التأمين على الحياة بعد استبعاد ما خصم منه في المرتبات وما في حكمها:** | | |
| - المبلغ المدفع = 150 + 900 = 1050 | | |
| - الحد الأقصى 3000 | 1050 | |

| | | |
|---|---|---|
| | 2000 | 4- التبرعات المدفوعة للحكومة |
| | | 5- التبرعات المدفوعة لجمعية خيرية معترف بها:<br>- المبلغ المدفوع 4000 |
| 4735 | 1685 | - الحد الأقصى 16850 × 10% = 1685 |
| 12115 | | صافي الإيراد الداخل في وعاء الضريبة |

C- وعاء الضريبة على دخل الأشخاص الطبيعيين عن عام 2006:

| كلي | جزئي | بيـــــــان |
|---|---|---|
| | 33600 | أ- مرتبات وما في حكمها |
| | 12115 | ب- إيرادات المهن غير التجارية |
| 45715 | | وعاء الضريبة |

D- حساب الضريبة واجبة الدفع عام 2006

5000 الأول معفاه

15000 التالية × 10 = 1500

20000 التالية × 15 = 3000

5715 × 20% = 1143

الضريبة المستحقة 5643

يخصم ضرائب مسددة (2000 + 500) = 2500

الضريبة واجبة الدفع 3143

## 5/2 إيرادات الثروة العقارية [1] Revenues of the real estate wealth

| | مواد القانون | مواد اللائحة التنفيذية |
|---|---|---|
| 1/5/2 الايرادات الخاضعة للضريبة | 37 | — |
| 2/5/2 تحديد الإيرادات الداخلة وعاء الضريبة | | |
| 1/2/5/2 تحديد إيراد الأرض الزراعية على الأساس الحكمي | 38 | 48 |
| 2/2/5/2 تحديد إيرادات العقارات المبنية على الأساس الحكمي | 39 | 49 |
| 3/2/5/2 تحديد إيرادات الثروة العقارية على الأساسي الفعلي | 40 | 50 |
| 4/2/5/2 سريان الضريبة على التأجير المفروش | 41 | — |
| 3/5/2 سريان ضريبة على إجمالي التصرف في العقارات المبنية | 42 | 51 |
| 4/5/2 الإعفاء من الضريبة | 43 | — |
| 5/5/2 أحكام متنوعة | 46-44 | 52 |
| 6/5/2 تطبيقات محاسبية للضريبة علي إيرادات الثروة العقارية | | |

[1] تناول الباب الخامس من الكتاب الثاني موضوع إيرادات الثروة العقارية عبر المواد 37-46 من القانون (15 مادة)، والمواد 48-52 من اللائحة التنفيذية (5 مواد) وقد تضمن ذلك الباب أربعة فصول رئيسية هي ( الإيرادات الخاضعة للضريبة ، تحديد الإيرادات الداخلة في وعاء الضريبة ، الاعفاء من الضريبة ، أحكام متنوعة ) .

## 1/5/2 الإيرادات الخاضعة للضريبة — Taxable Revenues

**أولاً : النصوص القانونية**

**1- المادة (37) من القانون**

| | |
|---|---|
| تشمل الإيرادات الخاضعة للضريبة ما يأتي :<br>1- ايرادات الاراضي الزراعية .<br>2- ايرادات العقارات المبنية .<br>3- ايرادات الوحدات المفروشة . | **The taxable revenues shall comprise the following:**<br>1- Revenues of agricultural lands.<br>2- Revenues of built realties.<br>3-Revenues of furnished units. |

**ثانياً : الشرح والتحليل والتقييم**

حددت المادة (37) من القانون تلك الإيرادات الخاضعة للضريبة على الثروة العقارية بأنها تشمل ثلاثة أنواع رئيسية هي :-

- إيرادات الأراضي الزراعية — **Agriculture Lands**
- إيرادات العقارات المبنية — **Built Realties**
- إيرادات الوحدات المفروشة — **Furnished Units**

## 2/5/2 تحديد الايرادات الداخلة في وعاء الضريبة

### 1/2/5/2 تحديد إيراد الأرض الزراعية

**أولاً : النصوص القانونية**

**1- المادة (38) من القانون**

| | |
|---|---|
| 1- يحدد إيراد الاراضي الزراعية على اساس القيمة الايجارية المتخذة اساسا لربط الضريبة المفروضة طبقا للقواعد المنصوص عليها في القانون رقم 113 لسنة 1939 الخاص بضريبة الطيان ، وذلك بعد خصم 30٪ مقابل جميع التكاليف والمصروفات . | 1- The revenue of agricultural lands shall be determined on basis of the rental value taken as a basis for assessing the tax imposed according to the rules prescribed in law No. 113 for the year 1939 concerning the land tax, after deducting30% for all costs and expenses. |

2- Revenues of agricultural exploitation of horticultural crops coming from fruit plantations cultivated on an area exceeding three feddans, and from ornamental, medicinal, and aromatic plantations cultivated on an area exceeding one feddan, as well as from the nurseries of , horticultural crops cultivated on whatever area – unless such nurseries are established for their owner's personal benefit – shall be determined on basis of the similar rental value taken as a basis for assessing the tax imposed by virtue of the aforesaid law No. 113 of the year 1939 ,, in case the owner of the saplings is a tenant of the land . If the owner of the saplings is the owner of the land, the revenues shall be determined on basis of twice the said rental value. The revenues prescribed in item-1 of the present article shall not be included in the taxable base.

These taxable bases shall be determined after deducting 20% of these revenues in consideration of all costs and expenses involved.

A decree of the minister shall be issued in agreement with the Minister of Agriculture determining the ages of fruit trees following which the fruits trees shall be considered productive, and indicating the types of horticultural crops.

2- تحدد إيرادات الاستغلال الزراعي للمحاصيل البستانية من حدائق الفاكهة المنتجة على ما يجاوز مساحة ثلاثة افدنة ، وما يجاوز فدانا واحدا من نباتات الزينة والنباتات الطبية والعطرية ، ومشاتل المحاصيل البستانية ايا كانت المساحة ، المزروعة منها ما لم يكن انشاء هذه المشاتل المنفعة الخاصة لاصحابها ، وذلك على اساس مثل القيمة الايجارية المتخذة اساسا لربط الضريبة المفروضة بالقانون رقم 113 لسنة 1939 المشار اليه ،

وذلك اذا كان حائز الغراس مستأجرا الأرض، آما إذا كان حائز الغراس مالكا للارض فتحدد الايرادات على اساس مثلى القيمة الايجارية المشار اليها ، ولا تدخل في وعاء الضريبة الايرادات المنصوص عليها في البند 1 من هذه المادة . وذلك كله بعد خصم 20٪ من هذه الايرادات مقابل جميع التكاليف والمصروفات .

ويصدر قرار من الوزير بالاتفاق مع وزير الزراعة بتحديد اعمار اشجار الفاكهة التي تعتبر بعدها منتجة وبيان انواع المحاصيل البستانية .

ويحدد صافي الايرادات الخاضعة للضريبة باسم حائز الغراس سواء كان مالكا للارض ام مستأجرا لها ، ولا يسري في حق المصلحة اي اتفاق او شرط يخالف ذلك.

ويعتبر الممول وزوجة واولاده القصر حائزا واحدا للغراس في تطبيق احكام البند (2) من هذه المادة ، وتحدد الايرادات باسمه ما لم تكن الملكية قد آلت الى الزوجة او الاولاد القصر عن غير طريق الزوج اوالوالد بحسب الاحوال .

ويلتزم حائز الغراس ، سواء كان مالكا للارض او مستأجرا لها ، بأن يقدم الى مأمورية الضرائب المختصة بيانات بالمساحات المزروعة من كل نوع من انواع اشجار الفاكهة خلال ثلاثين يوما من التاريخ الذي تعتبر فيه اشجار الفاكهة منتجة ، كما يلتزم بتقديم بيان بالمساحات المزروعة بنباتات الزينة او النباتات الطبية او العطرية او مشاتل المحاصيل البستانية خلال ستين يوما من تاريخ بدء الزراعة .

وفي حالة ازالة الغراس يلتزم الحائز بأن يخطر مأمورية الضرائب المختصة بواقعة الازالة خلال ثلاثين يوما من تاريخ حدوثها .

The taxpayer, his spouse, and his minor children shall be considered one owner of the saplings in applying the
provisions of item (2) of the present
provisions of item (2) of the present article.
The revenues shall be determined in his name unless the owner ship has devolved to wife or minor children from a source other than the husband or the father, according to each case.

The owner of the saplings, whether he is the owner or tenant of the land shall submit to the concerned tax district office .
Statements of the cultivated areas of each type of the fruit trees, within thirty days from the date on which the fruit trees are considered productive. He shall also submit a statement of the areas cultivated with ornamental, medicinal, or aromatic plants, or nurseries of horticultural crops within sixty days from the date of beginning the cultivation.

In case of removing the saplings, the owner shall notify the concerned tax district office of the removal incident within thirty days from its occurrence.

## 1- نص المادة (48) من اللائحة التنفيذية

يكون إخطار مأمورية الضرائب المختصة بالبيانات والوقائع ، المنصوص عليها في الفقرتين الخامسة والسادسة من البند (2) من المادة (38) من القانون ، علي النموذج رقم (6عقاري) .

Notifying the data and facts prescribed in the fifth and sixth clauses of item-2, of article (38) of the law, to the concerned tax district office, shall be provided on form No. 6 ( real estate).

## ثانياً : الشرح والتحليل والتقييم

### 1- تحديد إيرادات الأراضي الزراعية Agriculture Lands

طبقا لنص المادة (38) تتحدد ايردات الأراضي الزراعية المملوكة على أساس حكمي Virtual Basis على أساس القيمة الإيجارية المستخدمة أساسا لربط الضريبة المفروضة بعد خصم 30% مقابل جميع التكاليف والمصروفات[1] وللتوضيح يفترض أن أحد الممولين يمتلك 20 فدان يزرعها قمحا ، ويتحدد ايراد الأطيان التي يدخل في وعاء الضريبة بافتراض أن ضريبة الاطيان للفدان 14 جنيه على النحو التالي :-

20 فدان × 14 ج × (100 ÷ 14) × 70% = 1400 جنيه .

### 2- إيرادات الاستغلال الزراعي للمحاصيل البستانية من حدائق الفاكهة المنتجة

Fruit Plantations cultivated horticulture cops Agriculture Exploitation.

تتحدد تلك الايرادات على أساس حكمي على النحو التالي :-

A) إذا كان حائز الغراس مستأجراً للارض

تتحدد على ما يجاوز مساحة ثلاثة أفدنة ومايجاوز فدانا واحدا من نباتات الزينة والنباتات الطبية والعطرية ومشاتل المحاصيل النباتية أينما كانت المساحة المزروعة منها (مالم يكن انتاجها للمنفعة الخاصة لأصحابها) على أساس مثل القيمة الإيجارية المتخذة أساسا لربط الضريبة .

B) إذا كان حائز الغراس مالكاً للارض

تتحدد الإيرادات على أساس مثلي القيمة الإيجارية المشار إليها .

---

[1] طبقاً للقواعد المنصوص عليها في القانون 113 لسنة 1939 الخاصة بضريبة الأطيان لضمان ثبات الاساس الخاص بتحديدها ، ومفاد ذلك أن الأراضي الزراعية التي لم تربط عليها ضريبة الأطيان لا يخضع لصاحبها ايردات ثروة عقارية تخضع للضريبة ويتم حساب القيمة الإيجارية على أساس ضرب ضريبة الأطيان الاصلية دون أي ضرائب اضافية في مقلوب سعر ضريبة الاطيان .

- لا تدخل في وعاء الضريبة الإيرادات المنصوص عليها في البند (1) (إيرادات الأراضي الزراعية ) .

يوضح الجدول التالي المعاملة الضريبية لإيرادات الاستغلال الزراعي للمحاصيل البستانية على النحو التالي :-

| إيراد الاستغلال الخاضع | مدي الخضوع للضريبة |
| --- | --- |
| 1- حدائق الفاكهة<br>**Fruit Gardens** | يشترط للخضوع أن تكون a) مثمرة ، b) أن تجاوز المساحة المزروعة 3 أفدنه ، حيث يخضع للضريبة مايجاوز تلك الافدانه الثلاثة من المساحة المزروعة . |
| 2- نباتات الزينة والنباتات الطبية والعطرية<br>**Decoration Plants , Medical Herbs and Aromatic plants** | تسري الضريبة على مايجاوز فدان واحد من المساحة المزروعة . |
| 3- مشاتل المحاصيل البستانية<br>**Nurseries of Horticulture Products** | تخضع إيراد المشاتل للضريبة دون وضع حد أدني للمساحة المزروعة منها بشرط أن يكون الغرض من أنشائها بيع أنتاجها للغير ، أما إذا كان الغرض هو المنفعة الخاضعة لأصحابهافإن إيراداتها تعفي من الضريبة . |

**وينبغي مراعاة مايلي :-**

- يتم خصم 20% من تلك الإيرادات مقابل جميع التكاليف والمصروفات.
- يحدد صافي الإيرادات الخاضعة للضريبة بأسم حائز الغراس سواء مالكاً أو مستأجراً للارض ويعتبر الممول وزوجته أولاده القصر حائزاً واحداً للغـراس حيث تتحدد الايرادات بأسمة مالم تكن الملكية قد أنتقلت مـن والـي زوجـه وأولاده عن غير طريق الزوج أو الوالد بحسب الاحوال .

يلتزم حائز الغراس (مالكاً أو مستأجراً) بأن يقدم لمأمورية الضرائب المختصة على النموذج (6 عقاري ) طبقاً للائحة التنفيذية للمادة رقم( 48 ) مايلي : -

a – بيانات المساحات المزروعة من كل نوع أشجار الفاكهة خلال 30 يـوم نفس التاريخ التي تعتبر فيه تلك الأشجار منتجة[1].

b – تقديم بيان بالمساحات المزروعة بنباتات الزينة أو النباتات الطبية أو العطرية أو مشاتل المحاصيل البستانية خلال 60 يوم من تاريخ بدء الزراعة .

c– الإخطار بواقعة إزالة الغراس خلال 30 يوم من تاريخ حدوثها .

---

[1] يصدر قرار من الوزير بالاتفاق مع وزير الزراعة بتحديد أعمال أشجار الفاكهة التـي تعتبـر بعـدها منتجه وبيان أنواع المحاصيل المستمرة .

نموذج رقم (٥) عقاري

وزارة المالية

مصلحة الضرائب العامة

# بيان بالمساحات المزروعة أو إخطار بإزالة

اسم حائز الغراس

محل الإقامة

تاريخ الزراعة / الإزالة

**إرشادات**

(١) [illegible]

(٢) يحصد به حائز الغراس [illegible]

(٣) يقصد بالقيمة الإيجارية القيمة المتخذة أساساً لربط ضريبة الأطيان الزراعية المفروضة طبقاً للقواعد المنصوص عليها في القانون ١١٣ لسنة ١٩٣٩م.

(٤) يقصد بها الضريبة العقارية المربوطة طبقاً للقانون ٩٦ لسنة ١٩٥٢م.

(٥) يبين إذا كان حائز الغراس مالكاً للأرض أو مستأجراً لها. (ويوضع علامة (√) في المربع المخصص).

● [illegible]

[illegible] أو تاريخ إزالة الغراس.

● يلتزم بتقديم هذا البيان كل حائز غراس تزيد مساحة الأرض التي يزرعها على ثلاثة أفدنة من أشجار الفاكهة وتزيد على [illegible]

من [illegible] الباقيات [illegible] المحددة لاستحقاقه [illegible] ما لم تكن [illegible]

| المساحة المنزرعة / المزالة مقابل | صفته (٥) تسلم علامة √ | | المساحة | | | الموقع | | | | نوع الزراعة | القيمة الإيجارية (٣) | الضريبة العقارية (٤) |
|---|---|---|---|---|---|---|---|---|---|---|---|---|
| اسم حائز الغراس (٦) | مالك | مستأجر | س | ط | ف | بحوض ورقمه | زمام | مركز | محافظة | | جنيه | جنيه |
| | | | | | | | | | | | | |
| | | | | | | | | | | | | |
| | | | | | | | | | | | | |
| | | | | | | | | | | | | |
| | | | | | | | | | | | | |
| | | | | | | | | | | | | |
| | | | | | | | | | | | | |
| | | | | | | | | | | | | |
| | | | | | | | | | | | | |
| | | | | | | | | | | | | |

السيد / رئيس مأمورية ضرائب

تطبيقاً لحكم المادة (٢٨) من القانون رقم ٩١ لسنة ٢٠٠٥ ولائحته التنفيذية المساحات الموضحة بعاليه هي المساحات التي تمت زراعتها / إزالة الغراس الموجود بها والمملوكة لي ولزوجي وأولادي القصر في جمهورية مصر العربية

ولا توجد أية مساحات أخرى خلاف ما ذكر.

تحريراً في: يوم / شهر / سنة

توقيع حائز الغراس ..............................

انظر خلفه

وزارة المالية
مصلحة الضرائب العامة

[illegible]

نموذج رقم (٦) عقارات

الإرشادات خلف النموذج يرجى قراءتها قبل استيفاء بيانات النموذج

(يتم شطب العبارة غير المطلوبة) فإذا كان البيان المقدم لمساحات منزرعة تشطب عبارة المزالة والعكس (١)

| المساحة المنزرعة: المزالة حدائق فاكهة | [illegible] | | المساحة | | | الموقع | | | | نوع الزراعة | القيمة الإيجارية (٣) | الضريبة العقارية (٤) |
|---|---|---|---|---|---|---|---|---|---|---|---|---|
| | ملك | مستأجر | سهم | قيراط | فدان | حوض | رقم الحوض | مركز | محافظة | | جنيه | جنيه |
| اسم الحائز (٢) | | | | | | | | | | | | |
| | | | | | | | | | | | | |
| | | | | | | | | | | | | |
| | | | | | | | | | | | | |
| | | | | | | | | | | | | |
| | | | | | | | | | | | | |
| | | | | | | | | | | | | |
| | | | | | | | | | | | | |
| | | | | | | | | | | | | |
| | | | | | | | | | | | | |
| المساحة المنزرعة: المزالة نباتات زينة أو نباتات طبية أو عطرية | | | | | | | | | | نوع الزراعة | | |
| اسم الحائز (١) | | | | | | | | | | | | |
| | | | | | | | | | | | | |
| | | | | | | | | | | | | |
| | | | | | | | | | | | | |
| | | | | | | | | | | | | |
| | | | | | | | | | | | | |
| | | | | | | | | | | | | |
| | | | | | | | | | | | | |
| | | | | | | | | | | | | |
| | | | | | | | | | | | | |

## 2/2/5/2 تحديد إيرادات العقارات المبنية على الاساس الحكمي

**Built Realties Revenues**

### أولاً : النصوص القانونية

#### 1- المادة (39) من القانون

تحدد إيرادات العقارات المبنية على اساس اجمالي القيمة الايجارية المتخذة اساسا لربط الضريبة على العقارات المبنية المفروضة بالقانون رقم 56 لسنة 1954 في شأن الضريبة على العقارات المبنية وذلك بعد خصم 40٪ مقابل جميع التكاليف والمصروفات فضلا عن القيمة الايجارية للمسكن الخاص الذي يقيم فيه الممول هو واسرته ، وتعامل الايرادات الناتجة عن الاموال المملوكة ملكية تامة .

ويحدد الايراد الخاضع للضريبة على اساس مقدار الاجرة الفعلية مخصوما منه 50٪ مقابل جميع التكاليف والمصروفات ، وذلك بالنسبة للايرادات الناتجة عن تأجير اي عقار او جزء منه وفقا لاحكام القانون المدني .

The revenues from built realties shall be determined based on the total rental value taken as a basis for assessing the tax on built realties as imposed by virtue of law No. 56 of the year 1954 concerning the tax on built realties, after deducting 40% in return for all costs and expenses, in addition to the rental value of the personal lodging in which the taxpayer lives together with his family. The revenues resulting from determining the usufruct shall be treated same as the revenues resulting from properties that are owned completely by the taxpayer.

The taxable revenue shall be determined on basis of the actual rental value after deducting 50 percent there from in return for all costs and expenses, concerning the revenues resulting from renting any realty or part of it according to the provisions to the provisions of the Civil Code.

#### 2- مادة (49) من اللائحة التنفيذية

يقصد بالمسكن الخاص في تطبيق حكم المادة (39) من القانون ، المسكن الذي يقيم فيه الممول هو وزوجه وأولاده القصر ، ويراعي استبعاد القيمة الإيجارية المحددة لهذا المسكن من إجمالي القيمة الإيجارية المتخذة أساسا لربط الضريبة .

The term " private residence, in applying the provision of article (39) of the law, shall mean the home in which the taxpayer, his spouse, and his minor children reside. The rental value determined for that residence shall be eliminated from the total rental value taken as a basis for assessing the tax .

**ثانياً : الشرح والتحليل والتقييم**

وفقا لنص المادة (39) من القانون تتحدد تلك الإيرادات على أساس أجمالي القيمة الإيجارية المستخدمة أساسا لربط الضريبة على العقارات المبينة[1] بعد خصم 40% مقابل جميع التكاليف والمصروفات فضلا عن القيمة الإيجارية للسكن الخاص الذي يقيم فيه الممول هو وزوجه وأولاده القصر، ويراعي استبعاد تلك القيمة الإيجارية المتخذة أساسا لربط الضريبة طبقا لنص المادة (49) من اللائحة التنفيذية .

وتعامل الإيرادات الناتجة عن تقريرحق الانتفاع معاملة الإيرادات الناتجة عن الاموال المملوكة ملكية تامة .

وللتوضيح يفترض أن أحد الممولين يمتلك عقاراً يتكون من 11 طابق متساوية القيمة الإيجارية (ويسكن واحد منها) ، وكانت ضريبة المباني الأصلية المربوطة على ذلك العقار 500 جنيه بسعر 25% ، في تلك الحالة يتم تحديد إيرادات العقارات الخاضعة للضريبة على النحو التالي :-

(ضريبة المباني الأصلية) × (مقلوب سعر الضريبة) – (مقابل جميع التكاليف والمصروفات 40%بالأضافة إلى القيمة الإيجارية للمسكن الخاص الذي يقيم به الممول) = 500 جنيه × (100 ÷ 25) × 60% – (500 × $\frac{100}{25}$ × $\frac{1}{11}$) = 1200 – 182 1018 جنيه.

---

[1] المفروضة بالقانون رقم 56 لعام 1954 في شأن الضريبة على العقارات المبنية ، ويتم حساب القيمة الإيجارية على أساس ضرب ضريبة المباني المربوطة على العقار في مقلوب سعر ضريبة المباني الاصلية دون الرسوم الأضافية وذلك السعر تصاعدي تبعا لمتوسط الإيجار الشهري للحجرة بالوحدة السكنية (من 10%إلى 40%) ، وتجدر الإشارة إلى أن العقارات المبنية التي لم تربط عليها ضريبة المباني لا يحسب لصاحبها إيرادات ثروة عقارية تخضع للضريبة .

2- تحديد الإيرادات الناتجة عن تأجير أي عقار أو جزء منه

تحدد الإيرادات الخاضعة للضريبة على أساس مقدار الاجرة الفعلية مخصوما منه 50%مقابل جميع التكاليف والمصروفات بالنسبة للإيرادات الناتجة عن تأجير أي عقار أو جزء منه وفقا لأحكام القانون المدني[1] .

وللتوضيح بفترض أن الممول قد قام بتأجير طابق في العقار في المثال السابق بإيجار شهري بمبلغ 3000 جنيه خلال العام وفقا لأحكام القانون المدني ، وفي تلك الحالة يتم تحديد إيراد التأجير على 3600 جنيه (300 x 12) مضروبا في 50% مقابل جميع التكاليف والمصروفات = 18000 جنيه، ويتم تضمين ذلك الايراد في وعاء الضريبة .

3/2/5/2 تحديد إيرادات الثروة العقارية على أساس فعلي

أولاً : النصوص القانونية

1- المادة (40) من القانون

| | |
|---|---|
| للممول أن يطلب تحديد إيرادات الثروة العقارية المنصوص عليها في المادة 38، والفقرة الأولى من المادة 39 من هذا القانون على أساس الإيراد الفعلي، بشرط أن يشمل الطلب جميع عقارات الممول الزراعية والمبنية.<br>ويجب أن يقدم الطلب خلال الفترة المحددة لتقديم الإقرارات الضريبية، وأن يكون الممول ممسكا دفاتر منتظمة على الوجه الذي تحدده اللائحة التنفيذية لهذا القانون. | The taxpayer may request determining the revenues from the real estate wealth prescribed in article 38, and clause-1 of article 39 of the present law, on basis of the actual revenue, providing the request shall comprise all agricultural properties and built realties of the taxpayer.<br>The request shall be submitted with in the period determined for submitting the annual tax returns, and the taxpayer shall hold regular books as indicated in the executive regulations of the present law. |

[1] أحكام القانون رقم 4 لعام 1996

### 2- مادة (50) من اللائحة التنفيذية

| | |
|---|---|
| يقدم طلب تحديد إيرادات الثروة العقارية الممول ، المنصوص عليه في المادة (40) من القانون ، علي أساس الإيراد الفعلي علي النموذج رقم (7 عقاري) ولو كان صافي هذه الإيرادات لا يجاوز الشريحة التي لا تستحق عليها ضريبة .<br>ويجب أن يبين في الطلب المشار إليه جميع عناصر الثروة العقارية للممول من أراضي زراعية واستغلال زراعي لمحاصيل بستانية أو عقارات مبنية ، وأن ترفق به سندات الملكية أو الحيازة كالعقود المسجلة أو العقود العرفية أو بطاقة الحيازة الزراعية أو المكلفة ، كما يجب أن يرفق به الإقرار الضريبي السنوي للممول مستندا إلي دفاتر منتظمة طبقا المادة (102)من هذه اللائحة . | The request prescribed in article (40) of the law, for determining the taxpayer's real estate wealth revenues on the basis of the actual revenue, shall be submitted on form No. 7 ( real estate) , even if the net value of these revenues does not exceed the non-taxable bracket.<br>The said request shall indicate all the taxpayer's real estate wealth elements comprising agricultural lands and agricultural exploitation of orchard crops, or built realties. The title deeds like the registered contracts, private deeds, the agricultural holding card, or the terrier transcript shall be attached to the request, based or regular books according to article (102) of the present regulations . |

### ثانياً : الشرح والتحليل والتقييم

تطبيقا لنص المادة (40) من القانون للممول طلب تحديد إيرادات الثروة العقارية المنصوص عليه في المادة 38 والمادة 39 من القانون على أساس الايراد الفعلي بشرط :-

1- تضمين الطلب عقارات الممول الزراعية والمبنية أي جميع عناصر الثروة العقارية للممول (الأراضي الزراعية واستغلال مزارعي المحاصيل البستانية أو عقارات مبنية) طبقا لنص المادة 50 من اللائحة التنفيذية .

2- تقديم الطلب على النموذج رقم 7 عقاري ولو كان صافي هذه الإيرادات لا يجاوز الشريحة التي لا تستحق عليها الضريبة .

3-تقديم الطلب خلال الفترة المحددة لتقديم الإقرارات السنوية .

4-أن يكون الممول ممسكاً دفاتر منتظمة .

5- أن يرفق بالطلب سندات الملكية أو الحيازة كالعقود المسجلة أو العرفية أو بطاقة الحيازة الزراعية أو المكلفة .

6- يجب ارفاق الاقرار الضريبي السنوي للممول مستندا إلى دفاتر منتظمة طبقا لنص المادة 102 من اللائحة التنفيذية .

في ضوء ذلك يتحدد إيراد الثروة العقارية (أراضي زراعية أو عقارات مبنية) على أساس الفرق بين الإيرادات والمضروفات الفعلية على النحو التالي:-

**A- الايرادات والمصروفات الفعلية للاراضي الزراعية**

حيث تتمثل الإيرادات الفعلية في الإيجار المستحق طبقاً للعقود المبرمة بين المالك والمستأجرأو ثمن بيع المحاصيل الزراعية وأنتاج المواشي أو الدواجن، كما تتمثل المصروفات الفعلية في أجور الخفر والرسوم ومصاريف الصيانة وأستهلاك الآلات والمعدات وما أنفق من تغذية للمواشي ومصاريف الصيانة و أثمان التقاوي والمبيدات والاسمدة ومصاريف الري و الحرث .

**B-الايرادات والمصروفات الفعلية للعقارات المبنية**

حيث تتمثل الإيرادات الفعلية في الإيجارات المستحقة لأي عقار أو جزء منه أو المبالغ التي قد تدفع من المستأجر للمالك كتعويض نظير تأجير العين المفروشة من الباطن ، بينما تتمثل المصروفات الفعلية في مصروفات إدارة العقار (دمغات وبريد) والمصروفات القضائية ، والمصروفات اللازمة للمحافظة على العقار كمصروفات الصيانة والاصلاحات والترميمات ، وأقساط أستهلاك العقار ، وضريبة المباني التي يتحملها المالك فقط .

وزارة المالية
مصلحة الضرائب العامة

نموذج رقم (٧) عقارى
(يرسل بالبريد الموصى عليه مصحوبا بعلم الوصول)

# طلب

## المحاسبة على أساس الإيراد الفعلي للثروة العقارية

## عن المدة من أول يناير إلى ٣١ ديسمبر

### إرشـــادات

يجوز لك أن تطلب المحاسبة على أساس فعلي لإيرادات الثروة العقارية بدلاً من الأساس الحكمي بشرط تقديم الطلب خلال فترة تقديم الإقرار الضريبي السنوي وذلك قبل أول أبريل من كل سنة وأن تتم المحاسبة عن جميع عناصر الثروة العقارية سواء كانت أطيان زراعية أو استغلال زراعي أو عقارات مبنية وأن يكون لديك حسابات بدفاتر منتظمة وأن يقدم الطلب إلى مأمورية الضرائب المختصة وذلك وفقاً لأحكام المادة (٤٠) من القانون ولائحته التنفيذية.

مأمورية ضرائب : ....................

العنـــــوان : ....................

اسـم الممـول : .................... رقم الملف الضريبي | | | | | | |

عنوان محل الإقامة الرئيسي : ....................

المهنة أو النشاط ....................

تليفـــون رقـــم .................... فاكس رقم ....................

البريد الإلكتروني ....................

هذا الطلب لمحاسبتي على أساس الإيراد الفعلي للثروة العقارية عن سنة ..........

ضع علامة (✓) لتحديد الإيراد الفعلي

عـــن :

[ ] إيراد الأراضي الزراعية طبقاً للمادة (٣٨) بند (١) من القانون

[ ] إيراد الاستغلال الزراعي طبقاً للمادة (٣٨) بند (٢) من القانون

[ ] إيراد العقارات المبنية طبقاً للمادة (٣٩) فقرة أولى

حيث إنني امسك بشأنها دفاتر منتظمة وقد راعيت هذا الأساس في تحرير الإقرار الضريبي المقدم مني عملاً بحكم المادة (٤٠) من القانون (٩١) لسنة ٢٠٠٥ ولائحته التنفيذية.

تحريراً في ..... يوم ..... شهر ..... سنة

توقيع الممول ....................

وزارة المالية
مصلحة الضرائب العامة

نموذج رقم [illegible] عقاري

# إخطار

## بأداء ضريبة التصرفات العقارية

مأمورية ضرائب: ____________________

[illegible]

| الحصة المتصرف فيها | موقع العقار | رقم وتاريخ التسجيل | قيمة التصرف بالجنيه |
|---|---|---|---|
| | | | |
| | | | |
| | | | |
| | | | |
| | | | |
| | | | |
| | | | |

نرجو التفضل بسداد الضريبة المستحقة المبينة عاليه وفقاً لما ورد بالمادة (٤٢) من القانون المشار إليه

في موعد أقصاه ثلاثون يوماً من تاريخ شهر التصرفات

المأمور ____________________

المراجع ____________________

## 4/2/5/2 سريان الضريبة على الإيرادات الناتجة من التأجير المفروش

**Rental of Furnished units**

### أولاً : النصوص القانونية

#### 4- المادة (41) من القانـون

| The tax shall apply to the revenues resulting from the rental of any furnished unit or part there of whether it is prepared for dwelling, or for exercising a commercial or industrial activity or a free non-commercial profession, or for any other purpose. The taxable revenues shall be determined on basis of the actual rental value after deducting 50% there from in return for all costs and expenses involved. | تسري الضريبة على الإيرادات الناتجة من تأجير اي وحدة مفروشة او جزء منها سواء كانت معدة للسكن او لمزاولة نشاط تجاري او صناعي او مهنة غير تجارية او اي غرض اخر. ويحدد الايراد الخاضع للضريبة على اساس قيمة الايجار الفعلي مخصوما منه 50٪ مقابل جميع التكاليف و المصروفات. |
|---|---|

### ثانياً : الشرح والتحليل والتقييم

تنص المادة (41) من القانون على سريان الضريبة على الإيرادات الناتجة عن تأجير أي وحدة مفروشة أو جزء منها سواء أكانت معدة للسكن أو لمزاولة أي نشاط تجاري أو صناعي أو مهني أو نشاط غير تجاري أو لأي غرض ، أخر حيث يحدد الإيراد الخاضع للضريبة على أساس قيمة الإيجار الفعلي مخصوما منه 50% مقابل جميع التكاليف و المصروفات .

ولتوضيح ذلك يفترض أن أحد الممولين يمتلك شقة قام بتأجيرها مفروشة بإيجار 2000 جنيه شهريا خلال عام 2006 ، وكانت القيمة الإيجارية السنوية المتخذه أساسا لربط الضريبة العقارية 125 جنيه ، فإن صافي الإيراد الخاضع للضريبة خلال تلك السنة يتحدد على أساس قيمة الإيجار السنوي الفعلي مخصوما منه 50% مقابل جميع التكاليف والمصروفات = (2000 ج × 12 × 50% = 12000 ج) .

## 3/5/2 سريان الضريبة على إجمالي التصرف في العقارات

### أولاً : النصوص القانونية

### 1- المادة (42) من القانون

تفرض ضريبة بسعر 2.5% وبغير أي تخفيض على إجمالي الإيرادات الناتجة عن عن التصرف في العقارات المبنية أو الأراضي داخل كردون المدن سواء انصب التصرف عليها بحالتها أو بعد إقامة منشآت عليها وسواء كان هذا التصرف شاملاً العقار كله أو جزءا منه أو وحدة سكنية منه أو غير ذلك وسواء كان هذا التصرف شاملاً العقار كله أو جزء منه أو وحدة سكنية منه أو غير ذلك وسواء كانت إقامة المنشآت على أرض مملوكة للممول أو الغير.

وتستثنى من التصرفات الخاضعة لهذه الضريبة تصرفات الوارث في العقارات التي آلت إليه من مورثه بحالتها عند الميراث، وكذلك تقديم العقار كحصة عينية في رأس مال شركات المساهمة بشرط عدم التصرف في الأسهم المقابلة لها لمدة خمس سنوات.

وعلى مكاتب الشهر العقاري إخطار المصلحة بشهر التصرفات التي تستحق عليها الضريبة طبقاً لأحكام هذا القانون وذلك خلال ثلاثين يوماً من تاريخ الشهر.

**A tax shall be imposed at the rate of 2.5% without any reduction on the total revenues resulting from disposal of the built realties or lands within the cordon of towns, whether they are disposed of as they are or after building establishments on them, whether such disposal comprises the realty as a whole or part there of or a dwelling unit of it, or otherwise, and whether the establishments are built on lands owned by the taxpayer or third parties.**

**The legatee's disposal of the realties devolving to him from the legato in their condition as inherited shall be excluded from the disposals that are subject to that tax. Offering the realty as a corporeal share in the capital of joint stock companies shall be also excluded from such disposals, providing the shares representing the value of such realty shall not be disposed of for a period of five years.**

**The real estate registration offices shall notify the Administration of registering the disposals that are taxable according to the provisions of the present law, within thirty days from the date of registration.**

وفي تطبيق حكم هذه المادة يعتبر تصرفا خاضعا للضريبة التصرف بالهبة لغير الاصول او الازواج او الفروع او تقرير حق انتفاع على العقار او تأجيره لمدة تزيد على خمسين عاما ، ولا يعتبر تصرفا خاضعا للضريبة البيوع الجبرية ادارية كانت او قضائية وكذلك نزع الملكية او الاستيلاء للمنفعة العامة او التحسين ، كما لا يعتبر تصرفا خاضعا للضريبة التصرف بالتبرع او بالهبة للحكومة او وحدات الادارة المحلية او الاشخاص الاعتبارية العامة او المشروعات ذات النفع العام.

In applying the provision of the present article, the disposal of assets by way of request to non-ascendants, spouses, or descendants, and the determination of usufruct of realty or renting it for more than fifty years, shall be considered a taxable disposal. The forced sales whether administrative or judicial, and the expropriation or seizure for the public interest or improvement, shall not be considered a taxable disposal. Disposals by way of donation or gift to the government, the local government units, the public juridical persons, or the public – interest projects shall not be considered taxable disposals.

2– مادة (51) من اللائحة التنفيذية

لا تشمل العقارات المنصوص عليها في المادة (42) من القانون العقارات المبنية أو الأراضي التي تمثل أصلا من أصول المنشأة .

ويكون الإخطار بأداء ضريبة التصرفات العقارية علي النموذج رقم (8عقاري)، ويتم إخطار مصلحة الضرائب بشهر التصرفات التي تستحق عليها الضريبة علي التصرفات العقارية علي النموذج رقم (9عقاري) .

The real estates prescribed in article (42) of the law shall not include the built realties or lands representing an asset of the establishment .

The notification of settling the tax on real estate disposals shall be submitted on form No. 8 ( real estate ). Notifying the taxation authority of the real estate disposals registration on which the tax on real estate disposals is payable, shall be made on form No. 9 ( real estate ) .

## ثانياً : الشرح والتحليل والتقييم

### 1– سعر الضريبة علي الإيرادات الناتجة عن التصرف في العقار أو الأراضي

تفرض ضريبة بسعر 2.5% (بغير أي تخفيض) طبقا لنص المادة 42 من القانون على إجمالي الإيرادات الناتجة عن :

- التصرف في العقارات المبنية .

- أو التصرف في الأراضي داخل كردون المدينة سواء أنصب التصرف عليها بحالتها أو بعد إقامة منشآت عليها،وسواء أكانت التصرف شاملاً العقار كله أو جزء منه أو وحدة سكنية منه أو غير ذلك ، وسواء أكان إقامة المنشأه علي أرض مملوكة للممول أو للغير[1].

2- تستثني من التصرفات غير الخاضعة لتلك الضريبة :

- تصرفات الوارث في العقار التي آلت إليه من مورثه بحالتها عند الميراث .

- تقديم العقار كحصة عينية في رأس مال شركات المساهمة بشرط عدم التصرف في الأسهم المقابلة لها لمدة خمس سنوات .

3- تعتبر من التصرفات الأخري الخاضعة للضريبة :

- التصرف بالهبة لغير الأصول أو الأزواج أو الفروع .

- تقرير حق انتفاع على العقار .

أو- تأجيره لمدة تزيد على خمسين عاماً .

4- لا يعتبر من التصرفات الخاضعة للضريبة :

- البيوع الجبرية إدارية كانت أو قضائية .

- نزع الملكية أو الاستيلاء للمنفعة العامة أو للتحسين .

- التصرف بالتبرع أو بالهبة للحكومة ووحدات الإدارة المحلية أو الأشخاص الاعتبارية العامة أو المشروعات ذات النفع العام .

5- لا تعتبر العقارات المبنية أو الأراضي التي تمثل أصلاً من أصول المنشأة وفقاً لمادة (51) من اللائحة التنفيذية من ضمن العقارات أو الأراضي المنصوص

---

[1] على مكاتب الشهر العقاري إخطار المصلحة بشهر التصرفات التي تستحق عليها الضريبة طبقاً لأحكام ذلك القانون خلال 30 يوماً من تاريخ الشهر .

عليها ضمن المادة (42) من القانون ، ومبرر ذلك أن الارباح التـي تتحقـق مـن التصرف في تلك العقارات بالبيع تخضع للضريبة كجزء مـن إيـرادات المنـشأه (أرباح رأسمالية) وفقا لحكم المادة (17) من القانون

6- يكون الأخطار بأداء ضريبة التصرفات العقارية على النموذج رقـم (8) عقاري ، ويتم اخطار مصلحة الضرائب بشهر التصرفات التي تستحق عليها ضريبة على التصرفات العقارية على النموذج رقم (9) عقاري .

7- تضمن القانون رقم 91 لسنة 2005 نصوص قانونية خاصة بضريبة التصرفات العقارية تتفق من حيث المبدأ مع النصوص في القوانين الـسابقة ، وتتضمن في عبارات وكلمات محددة أضافات مستحدثة لم يمكن لها وجود في التشريعات السابقة يمكن أبرازها على النحو التالي :-

A- التفرقة بين التصرفات المتكررة والتصرف الوحيد

تضمن القانون 91 لسنة 2005 أفراد مادة مستقلة خاصـة بالتـصرفات العقارية المتكررة (أراضي أومباني) وهما 7 ، 8 من المادة (91) من القانون، حيث تخضع الإرباح الناتجة للضريبة بالسعر العادي المنصوص عليـه فـي المادة (8) من القانون ومادة مستقلة للتصرف الوحيد وهي المادة (42) مـن القانون ،والتي تخضع لإجمالي التصرف 2.5% (أراضي أومباني) .

# إخطار

## عن شهر التصرفات العقارية

**إرشــادات**

طبقاً لحكم المادة (٤٢) من قانون الضريبة على الدخل الصادر بالقانون رقم (٩١) لسنة (٢٠٠٥) ولائحته التنفيذية :

١ – يتم تحرير هذا الإخطار بمعرفة مأمورية الشهر العقاري المختصة عند تسجيل المحرر عن التصرفات في العقارات المبنية أو الأراضي داخل كردون المدينة سواء انصب التصرف عليها بحالتها أو بعد إقامة منشآت عليها سواء شمل التصرف العقار كله أو جزء منه أو وحدة سكنية أو غيرها سواء كانت إقامة المنشآت على أرض مملوكة للممول أو غيره ويعتبر تصرفاً خاضعاً للضريبة تقرير حق انتفاع على العقار أو تأجيره لمدة تزيد على خمسين عاماً .

٢ – يحرر نموذج مستقل لكل تصرف أو حق انتفاع أو مؤجر في حالة تعددهم في المحرر الواحد .

٣ – تستثنى من التصرفات الخاضعة لهذه الضريبة تصرفات الوارث في العقارات الآيلة من مورثه بحالتها عند الميراث .

بيانات عن المتصرف أو مانح حق انتفاع أو من يؤجر عقار لمدة تزيد على خمسين عاماً :

| الاسم رباعياً | محل الإقامة | ثمن البيع بالجنيه | نوع التصرف | رقم الشهر | تاريخ الشهر |
|---|---|---|---|---|---|
| | | | | | |
| | | | | | |
| | | | | | |
| | | | | | |
| | | | | | |
| | | | | | |
| | | | | | |
| | | | | | |
| | | | | | |
| | | | | | |

بيانات العقار

| بسبب العقار | الحصة المتصرف فيها / المساحة | مرفق الحد |
| --- | --- | --- |
| | | |

الحرر : بتاريخ [illegible] / التحرير في [illegible]

B– أخضاع التصرفات المتكررة في بيع إجزاء من العقار

أخضع القانون 91 لسنة 2005 التصرفات المتكررة في شراء تشيد إجزاء من العقارات وشقق أو غرف على وجه الاحتراف بقصد البيع للضريبة ، وهي أضافة مستحدثة – حيث تضمن النص أخضاع بيع الشقق في العقار الواحد للضريبة ، وبالتالي أخضاع التصرف العقاري الوحيد للضريبة . فشرط الاعتياد هو الواقع المنشئة للضريبة في المادة (19) دون تفرقه بين العقود العرفية والعقود المسجلة ، في حين أن الواقعة المنشئة للضريبة في المادة (42) الخاصة بالتصرف الوحيد هي واقعة تسجيل العقد .

8 – أستحدث القانون 91 لسنة 2005 عن التصرفات العقارية مايلي :–

A` – أستبدل المشرع في نص البند (7) من المادة (91) كلمة عادة عبارة على وجه الاعتياد التي كان منصوصاً عليها في القانون 157 لسنة 81 المعدل بعبارة على وجه الاحتراف ، وهي تعد أعم وأشمل ، كما أنها تتفق وأحكام قانون التجارة رقم 17 لسنة 99 .

B– أستبدلت المادة (42) من القانون 91 لسنة 2005 عبارة فرض ضريبة بسعر 2.5% على إجمالي قيمة التصرف بعبارة أخضاع إجمالي الإيراد الناتج عن التصرف العقاري للضريبة بسعر 2.5% لمعالجة مشاكل التطبيق الناجمة عن تطبيق ذلك النص في الواقع العملي .

C– أضاف نص المادة (42) من القانون 91 لسنة 2005 كلمة الازدواج بجانب الاصول أو الفروع ليؤكد على أن التصرفات بالهبة للاصول أو الازواج أو الفروع غير خاضعة للضريبة .

D– أستحدث نص المادة (42) عدم خضوع التبرع أو الهبة للاشخاص الاعتبارية العامة للضريبة بجانب الحكومة ووحدات الإدارة المحلية

والمشروعات ذات النفع العام كما أستبعدت نفس المادة عدم خضوع التصرف للهيئات العامة للضريبة أي أن التصرف لتلك الهيئات أصبح خاضعاً للضريبة.

### 4/5/2 الإعفاء من الضريبة Tax Exemption

**أولاً : النصوص القانونية**

**1- مادة (43) من القانون**

**تعفى من الضريبة :**

**1- ايرادات النشاط الزراعي عدا ما هو منصوص عليه في هذا القانون .**

**2- إيرادات المساحات المزروعة في الاراضي الصحراوية وذلك لمدة عشر سنوات تبدأ من التاريخ الذي تعتبر فيه الارض منتجة ، ويصدر قرار من الوزير بالاتفاق مع وزير الزراعة بالمعايير الاسترشادية لتحديد التاريخ الذي تعتبر فيه الارض منتجة .**

**The following shall be exempted from the tax:**

**1-Revenues of the agriculture activity with the exception of what is prescribed in the present law.**

**2- Revenues of cultivated areas in the desert lands for a period of ten years starting from the date on which the land is considered productive. A decree of the minister shall be issued in agreement with the Minister of Agriculture concerning the guide standards for determining the date on which the land shall be considered productive.**

**ثانياً : الشرح والتحليل والتقييم**

تنص المادة (42) من القانون علي الأعفاء من الضريبة للآتي :-

- إيرادات النشاط الزراعي **Agriculture Activists** فيما عدا ماتم النص عليه في ذلك القانون (وهي تشمل أرباح منشأت أستصلاح أو أستزراع الأاضي ، وإيرادات الاستغلال الزراعي للمحاصيل البستانية من حدائق فواكه منتجه ونباتات طبيه وعطرية وزينة ومشاتل المحاصيل البستانية) .

- إيـرادات المـساحات المزروعـة Cultivated Areas فـي الأراضـي الصحراوية لمدة 10 سنوات تبدأ من التاريخ الذي تعتبر فيـه ارض منتجـه Productive [1].

## 5/5/2 أحكام متنوعة

### أولاً : النصوص القانونية

#### 1- المادة (44) من القانون

| على كل من يملك عقارا مبنيا او اكثر او اراضي زراعية يزيد مجموع صافي ايراداته من قيمتها الايجارية المنصوص عليها في البند 1 من المادة 38 والفقرة الاولى من المادة 39 من هذا القانون على الشريحة المعفاة المنصوص عليها في المادة 7 منه ، تقديم بيان بجميع العقارات المبنية والاراضي الزراعية التي يملكها وقيمتها الايجارية الى احد مكاتب التحصيل المختصة بتحصيل الضريبة على العقارات المبنية والاراضي الزراعية التي تقع في دائرتها اي من العقارات المشار اليها ، وذلك على النموذج التي تحدده اللائحة التنفيذية لهذا القانون. | Whoever owns one or more built realties or cultivated lands, the net revenue of which exceeds their rental value prescribed in item -1 of article (38) and clause (1) of article (39) of the present law with regard to the exempted bracket prescribed in article (7) thereof, shall submit a statement of all built realties and cultivated lands he owns and their rental value to one of the collection offices concerned with collecting the tax on built realties and cultivated lands in whose circle any of the said realties are located, on the form to be determined by the executive regulations of the present law. |
|---|---|

[1] ويصدر قرار من وزير المالية بالاتفاق مع وزير الزراعة بالمعايير الاسترشادية لتحديد التـاريخ الـذي تعتبر فيه الأرض منتجه

2- المادة (45) من القانون

| | |
|---|---|
| يستنزل ما سدده الممول من الضرائب العقارية الاصلية المفروضة بالقوانين رقم 113 لسنة 1939 الخاص بضريبة الاطيان ورقم 56 لسنة 1954 فى شأن الضريبة على العقارات المبنية ، حسب الاحوال ، من الضريبة المستحقة عليه طبقا لاحكام الباب الخامس من الكتاب الثانى من هذا القانون ، وبما لا يزيد على هذه الضريبة . | The original real estate taxes imposed by law No. 113 for the year 1939 concerning the land tax, and law No. 56 for the year 1954 concerning the tax on built realties, as settled by the taxpayer, shall be deducted according to each case from the tax due on him pursuant to the provisions of book (2), part (5) of the present law with in the limits of and not exceeding the value of the tax. |

3- المادة (46) من القانون

| | |
|---|---|
| لا يسرى حكم المادتين 38و39 من هذا القانون على الاراضى الزراعية والعقارات المبنية الداخلة ضمن اصول المنشأة او الشركة . | The provisions of articles (38 and 39) of the present law shall not apply to the agricultural lands and built realties that are included with in the asset of the establishment or the company. |

4- مادة (52) من اللائحة التنفيذية

| | |
|---|---|
| يكون تقديم بيان بجميع العقارات المبنية والأراضي الزراعية التي يملكها الممول المنصوص عليها في المادة (44) من القانون وقيمتها الإيجارية علي النموذج رقم (10 عقاري) . | A statement of all the taxpayer's built realties and agricultural lands prescribed in article (44) of the law and their rental value shall be submitted on form No. 10 ( real estate ) . |

**ثانياً : الشرح والتحليل**

1- طبقاً لنص المادة (44) من القانون على كل ممول يملك عقارات مبنيا أو أكثر أو أرض زراعية يزيد مجموع صافي الإيراد من قيمتها الأيجارية[1] على الشريحة المعفاه [2] أن يقدم بيان بجميع العقارات المبنية والأراضي الزراعية التي يملكها وقيمتها الإيجارية على النموذج رقم (10) عقاري طبقا للمادة 52 من اللائحة التنفيذية لأحد مكاتب التحصيل المختصة بتحصيل الضريبة على تلك العقارات أو الأراضي التي تقع في دائرتها .

4- يستنزل ما سدده الممول من الضرائب العقارية الاصلية Original real estate دون أي إضافة من الضريبة المستحقة عليه طبقاً لأحكام الباب الخامس من الكتاب الثاني من ذلك القانون أي لايزيد على هذه الضريبة طبقا للمادة (45) من القانون .

3- طبقاً لنص المادة (46) من القانون لايسري حكم المادتين (38) ، (39) من القانون على الأراضي الزراعية والعقارات المبنية Built realties الداخلة ضمن أصول المنشأة أو الشركة [3].

---

(1) المنصوص عليها في البند (1) من المادة (38) ، والفقرة الأولي من المادة (39) من هذا القانون .

(2) الشريحة المعفاه المنصوص عليها من الماده (7) من القانون .

(3) تتناول المادة (38) تحديد الإيرادات الداخلة في وعاء الضريبة في حين أن المادة (39) تتعلق بتحديد إيرادات العقارات المبنية .

وزارة المالية
مصلحة الضرائب العامة

نموذج رقم (٠١) عقارى
(يرسل بالبريد الموصى عليه مصحوبا بعلم الوصول)

# بيان العقارات المبنية والأراضى الزراعية المملوكة للممول (١)

**إرشادات**

يلتزم بتقديم هذا البيان إلى مكتب التحصيل المختص بتحصيل الضريبة على العقارات المبنية وعلى الأراضى الزراعية كل من يملك عقاراً مبنياً [illegible] الأراضى الزراعية [illegible] تقديم هذا النموذج عند كل تغيير يحدث فى بياناته.

السيد / رئيس مكتب تحصيل الضرائب العقارية (٢) ..........

تحية طيبة وبعد ،،،

الموضح فيما يلى بيان بالعقارات المبنية والأراضى الزراعية التى امتلكها تطبيقاً لحكم المادة ( ٢٢ ) من قانون الضريبة على الدخل الصادر بالقانون رقم ( ٩١ ) لسنة ٢٠٠٥ ولائحته التنفيذية .

وتفضلوا بقبول فائق الاحترام ،

مأمورية ضرائب .......... العنوان ..........

اسم الممول .......... رقم الملف الضريبى ..........

محل الإقامة ..........

## أولاً : العقارات المبنية

| م | بيان موقع العقار: محافظة | بيان موقع العقار: بندر / شياخة | بيان موقع العقار: اسم الشارع / الحارة | بيان موقع العقار: رقم العقار | بيان موقع العقار: وصف العقار | رقم المكلفة | تاريخ الملكية أو استحقاق الإيراد | نصيب الممول فى المكلفة على أساس ٢٤ قيراطاً (س ط) | القيمة الإيجارية | اسم المالك وصفته |
|---|---|---|---|---|---|---|---|---|---|---|
| (١) العقارات المملوكة للممول | | | | | | | | | | |
| | | | | | | | | | | |
| | | | | | | (الإجمالى) | | | | |
| (٢) العقارات المملوكة للزوجة والأولاد القصر | | | | | | | | | | |
| | | | | | | | | | | |
| | | | | | | (الإجمالى) | | | | |

(١) يلتزم الممول بإعادة تقديم هذا النموذج عند كل تغيير يحدث فى بياناته .
(٢) مكتب التحصيل المختص التى تقع فى دائرته العقارات المبنية أو الأطيان الزراعية .

انظر خلفه ⟸

وزارة المالية
مصلحة الضرائب العامة

نموذج رقم ...

# بيان العقارات المبنية والأراضي الزراعية المملوكة للممول

## ثانياً : الأراضي الزراعية

| م | موقع الأطيان | | | | رقم القطعة | مساحة الأطيان | | | تاريخ الملكية أو استحقاق الإيراد | القيمة الإيجارية (١) | اسم المالك وصفته |
|---|---|---|---|---|---|---|---|---|---|---|---|
| | محافظة | مركز | ناحية | حوض | | س | ط | ف | | | |
| الأراضي المملوكة للممول | | | | | | | | | | | |
| | | | | | | | | | | | |
| | | | | | | | | | | | |
| | | | | | | | | | | | |
| | | | | | | | | | | | |
| | | | | | | | | | | | |
| | | | | | | | | | | | |
| | | | | | | | | | | | |
| | | | | | الإجمالي | | | | | | |
| الأراضي المملوكة للزوجة والأولاد القصر | | | | | | | | | | | |
| | | | | | | | | | | | |
| | | | | | | | | | | | |
| | | | | | | | | | | | |
| | | | | | | | | | | | |
| | | | | | | | | | | | |
| | | | | | | | | | | | |
| | | | | | | | | | | | |
| | | | | | الإجمالي | | | | | | |

توقيع الممول ..............................

(١) يقصد بها القيمة الإيجارية المتخذة أساساً لربط الضريبة وفقاً لأحكام القانون رقم ١١٣ لسنة ١٩٣٩.

## 6/5/2 تطبيقات محاسبة للضريبة علي إيرادات الثروة العقارية

### أولا :الأساس الحكمي والفعلي لتحديد إيرادات الثروة العقارية

يراعي عند المحاسبة الضريبية لإيرادات الثروة العقارية تأسيسا علـــى أحكـــام مواد القانون أرقام 47 – 46 ومواد اللائحة التنفيذية أرقام 48 – 52 مايلي:–

1– توضيح صفة المالك حيث يعتبر الممول وزوجة وأولاده القصر حائزا واحدا للغراس وتحدد الإيرادات بأسمه مالم تكن الملكية قد آلت إلى الزوجة أو إلى الأولاد القصر عن غير طريق الزوج أو الوالد بحسب الأحوال.

2– القيمة الإيجارية المتخذه أساسا لربط الضريبة على الأطيان الزراعية.

3– صفة الإستغلال لبيان إذا كان الممول مالكاً للأرض أو مستأجراً لها :

- يتم تحديد القيمة الإيجارية للأراضي الزراعية وفقاً لأحكام القانون رقـــم 13 السنة 1939 أو أي قانون أخر .
- مشاتل المحاصيل البستانية أيا كانت المساحة ما لم يكن للمصلحة الخاصـة للممول .
- لا يتم إدراج إيرادات الإستغلال الزراعي للمساحات المعفاه وهي :

(أ) ثلاثة أفدنه للمساحات المزروعة حدائق فاكهة.

(ب) واحد فدان للمساحات المزروعـــة نباتـــات الزينـــة والنباتـــات الطبيـــة والعطرية.

(ج) أية مساحة لمشاتل المحاصيل البستانية طالما كانت للمصلحة الخاصة للممول .

4– القيمة الإيجارية للعقار من واقع الكشف الرسمي عبارة عـــن القيمـــة الإيجارية المتخذة أساسا لربط الضريبة العقارية وفقاً لأحكام القانون رقـــم 56 لسنة 1954 في شأن العقارات المبنية .

5- يشترط للمحاسبة على أساس فعلي بالنسبة لإيرادات الثروة العقارية مايلي :

(أ) أن تكون المحاسبة لجميع عقار الممول المبنية والأراضـــي الزراعيـــة والإستغلال الزراعي .

(ب) أن يتقدم الممول بطلب للمحاسبة على اساس فعلي في المدة المحددة لتقديم الإقرار الضريبي .

(ج) أن يكون لدي الممول دفاتر وحسابات منتظمة .

وفقا لأحكام القانون يمكن أن تتم المحاسبة الضريبية لإيرادات الثروة العقارية علـــي أساس حكمي أو علي أساس فعلي على النحو التالي :

## 1- المحاسبة على أساس حكمي

### A- إيرادات الاراضي الزراعية

### (1) إيرادات الأراضي الزراعية ( غير المزروعة بمحاصيل بستانية )

| مساحة الأطيان | | | القيمة الإيجارية من واقع الكشف الرسمي | موقع الأطيان |
|---|---|---|---|---|
| س | ط | ف | (2) | |
| | | | | |
| | | | | |
| | | | | |
| | | | | |
| | | | | |
| | | | | |
| | | | | |
| | | | | |
| إجمالي القيمة الإيجارية | | | | |
| يخصم 30% مقابل التكاليف | | | | |
| صافي الإيراد | | | | |

## (2) إيرادات الاستغلال الزراعي لمحاصيل بستانية

| بيان نوع الاستغلال | المساحة | | | صفة المستغل (3) | القيمة الإيجارية من واقع الكشف الرسمي (2) |
|---|---|---|---|---|---|
| | س | ط | ف | | |
| أ- حدائق فاكهة | | | | | |
| إيرادات لمساحة معفاة (ثلاثة أفدنه) | | | 3 | | |
| إيرادات المساحات الأخري | | | | | |
| | | | | | |
| ب- نباتات الزينة والنباتات الطبية والعطرية | | | | | |
| إيرادات لمساحة معفاة (فدان واحد) | | | 1 | | |
| إيرادات المساحات الأخري | | | | | |
| | | | | | |
| ج- مشاتل المحاصيل البستانية لكامل المساحة | | | | | |
| | | | | | |
| | | | | | |
| | | | | | |
| | | | | | |
| | | | | إجمالي القيمة الإيجارية | |
| | | | | يخصم 20% مقابل التكاليف | |
| | | | | صافي الإيراد | |

● مالم تكن مشاتل المحاصيل البستانية للمصلحة الخاصة للممول.

## B- إيرادات العقارات المبنية

## (1) إيرادات العقارات المملوكة الخاضعة للضريبة العقارية

| وصف العقار وعنوانه | نصيب الممول في العقار على أساس 24 قيراطا | القيمة الإيجارية لعقار من واقع الكشف الرسمي |
|---|---|---|
| | | |
| | | |
| | | |
| | | |
| | | |
| | | |
| | | |
| إجمالي القيمة الإيجارية للعقارات التي يمتلكها الممول | | |
| يخصم 40% مقابل جميع التكاليف من إجمالي الإيرادات | | |
| تخصم القيمة الإيجارية للوحدات التي يقيم فيها الممول وأسرته | | |
| صافي القيمة الإيجارية | | |
| صافي الإيراد الخاضع للضريبة | | |

### (2) العقار أو الوحدات المؤجرة الغير مفروشة أو إيجار محدد المدة

| بيان الوحدة وعنوانها | قيمة الإيجار الشهري | مدة الإيجار | إجمالي الإيجار |
|---|---|---|---|
| | | | |
| | | | |
| | | | |
| | | | |
| | | | |
| | | | |
| | | | |
| | | | |
| | | | |
| | إجمالي قيمة الإيجار الفعلي | | |
| | يخصم 50% مقابل جميع التكاليف | | |
| | صافي الإيراد | | |
| | مجموع إيراد الثروة حكمي | | |

### 2- المحاسبة عن إيرادات الثروة العقارية على أساس الإيراد الفعلي

وفقا لحكم المادة (40) من قانون الضريبة على الدخل الصادر بالقانون رقم 91 لسنة 2005 .

| البيان | | |
|---|---|---|
| إجمالي الإيرادات الفعلية من الإراضي الزراعية ( غير المزروعة بمحاصيل بستانية ). | | |
| إجمالي الإيرادات الفعلية من الإستغلال الزراعي للمحاصيل البستانية بعد إستبعاد إيراد مساحة ثلاثة أفدنه غير خاضعة للضريبة. | | |
| إجمالي الإيرادات الفعلية من نباتات الزينة والنباتات الطبية والعطرية بعد إستبعاد إيراد مساحة فدان منها غير خاضع للضريبة. | | |
| إجمالي الإيرادات الفعلية من المساحة المزروعة مشاتل ومحاصيل بستانية مالم تكن للمصلحة الخاصة للممول. | | |
| إجمالي الإيرادات الفعلية من العقارات المبنية. | | |
| إجمالي الإيرادات الفعلية من العقارات المبنية مجموع بند أو أكثر. | | |
| | | |
| يخصم منه : | | |
| التكاليف الفعلية | | |
| صافي الإيرادات | | |

**ثانيا: أمثلة للمراجعة**

**1- ماهو المقصود بإيرادات الثروة العقارية التي تخضع للضريبة على دخل الأشخاص الطبيعيين ؟**

تطبيقا لنص المادة (37) من القانون يقصد بإيرادات الثروة العقارية في القانون كل من إيرادات الاراضي الزراعية وإيرادات العقارات المبنية وإيرادات الواحدات المفروشة .

**2- كيف تعامل إيرادات الأراضي الزراعية ضريبياً ؟**

وفقا لنص المادة (38) من القانون تعامل إيرادات الأراضي الزراعية ضريبيا على أساس القيمة الايجارية المتخذة أساسا لربط الضريبة المفروضة طبقا للقواعد المنصوص عليها في القانون رقم 113 لسنة 1939 الخاص بضريبة الأطيان ، وذلك بعد خصم 30% مقابل جميع التكاليف والمصروفات .

**3- ماهي أسس المحاسبة الضريبية للمحاصيل البستانية ؟**

تطبيقا لنص المادة (38) من القانون تحدد إيرادات الأستغلال الزراعي للمحاصيل البستانية من حدائق الفاكهة المنتجه على مايجاوز مساحة ثلاثة أفدنه وما يجاوز فدانا واحدا من نباتات الزينة والنباتات الطبية والعطرية ، ومشاتل المحاصيل البستانية أيا كانت المساحة المزروعة مثليا ما لم يكن إنشاء هذه المشاتل للمنفعة الخاصة لأصحابها ، وذلك على أساس مثل القيمة الإيجارية المتخذه أساسا لربط الضريبة المفروضة بالقانون رقم 13 لسنة 1939 الخاص بضريبة الأطيان ، إذا كان حائز الغراس مستأجرا للأرض ، أما إذا كان حائز الغراس مالكا للأرض فتحدد الإيرادات على أساس مثلي القيمة الإيجارية المشار إليها .

وفي جميع الأحوال يخصم 20% من هذه الإيرادات مقابل جميع التكاليف والمصروفات .

**4- كيف يحدد إيرادات العقارات المبنية ؟**

تطبيقاً لنص المادة (39) من القانون تحدد إجمالي إيرادات العقارات المبنية على أساس إجمالي القيمة الإيجارية المتخذة أساسا لربط الضريبة المفروضة بالقانون رقم 56 لسنة 1954 بعد خصم 40% مقابل جميع التكاليف والمصروفات فضلا عن القيمة الإيجارية للسكن الخاص الذي يقيم فيه الممول هو أسرته .

أما بالنسبة للأيرادات الناتجة عن تأجير أي وحدة سكنية مفروشة أو جزء منها سواء كانت معدة للسكن أو لمزاولة نشاط تجاري أو صناعي أو منهة غير تجارية أو لأي غرض أخر .

وتتحدد الضريبة على أساس قيمة الإيجار الفعلي مخصوما منه 50%مقابل جميع التكاليف والمصروفات .

**5- هل هناك ضريبة على التصرفات في العقارات المبنية أو الأراضي ؟**

تطبيقاً لنص المادة (42) من القانون يتم فرض ضريبة بسعر 2.5% وبغير أي تخفيض على إجمالي قيمة التصرف في العقارات المبنية أو الأراضي داخل كردون المدن سواء أنصب التصرف عليها بحالتها أو بعد إقامة منشآت عليها وسواء كان هذا التصرف شاملا العقار كله أو لجزء أو وحدة سكنية منه أو غير ذلك وسواء كانت إقامة المنشآت على أرض مملوكة للممول أو للغير .

ويستثني من التصرفات الخاضعة لهذه الضريبة تصرفات الوارث في العقارات الآيلة من مورثة بحالتها عند الميراث وكذلك تقديم العقار كحصة عينية نظير الإسهام في رأس مال شركات المساهمة بشرط عدم تصرف مقدم الحصة العينية في الأسهم المقابلة لها لمدة خمس سنوات .

**6- هل يمكن أن تحدد إيرادات الثروة العقارية وفقا للإيراد الفعلي ؟**

تطبيقاً لنص المادة (40) من القانون والمادة (50) من اللائحة التنفيذية يجوز للممول أن يطلب تحديد إيرادات الثروة العقارية المنصوص عليه في هذا القانون على أساس

الإيراد الفعلي ، بشرط أن يتضمن الطلب جميع عقارات الممول الزراعية والمبنية ، ويجب أن يقدم الطلب خلال الفترة المحددة لتقديم الإقرارات السنوية وأن يكون الممول ممسكاً لدفاتر منتظمة على الوجه الذي تبينه اللائحة التنفيذية .

**7- هل هناك إعفاءات من الضريبة على إيرادات النشاط الزراعي ؟**

توجد إعفاءات من الضرائب على تلك الإيرادات وهي :

1- إيرادات النشاط الزراعي فيما عدا ماهو منصوص عليه في هذا القانون .

2- المساحات المزروعة في الأراضي الصحراوية وذلك لمدة عشرة سنوات تبدأ من التاريخ الذي تعتبر فيه الأرض منتجة .

**ثانياً : علق على صحة أو خطأ العبارات التالية :-**

1- العقارات المبنية التي تخضع إيراداتها للضريبة على دخل الأشخاص الطبيعيين هي فقط العقارات المملوكة للممول ملكية تامة .

2- في جميع الأحوال تخضع إيرادات مشاتل المحاصيل البستانية للضريبة على دخل الأشخاص الطبيعين دون وضع حد أدني للمساحة المزروعة .

3- تعفي المساحات المزروعة في الأراضي الصحراوية من الضريبة لمدة خمس سنوات إعتباراً من التاريخ الذي تعتبر فيه الأرض منتجه .

4- لاتسري الضريبة على دخل الأشخاص الطبيعيين على الإيرادات الناتجة من بيع الزهور إذا تم تهيئتها ووضعها في باقات أو سلال .

5- تخضع إيرادات العقارات المبنية للضريبة على دخل الأشخاص الطبيعيين حتي إذا كانت هذه العقارات معفاه من ضريبة المباني .

6- يجوز للشخص الطبيعي المطالبة بتحديد إيرادات الأراضي الزراعية والعقارات المبنية المملوكة وذلك على الأساس الفعلي طالما لم تتخذ بعد إجراءات فحص الإقرار السنوي .

7- يسمح القانون بخصم ماسدده الممول من الضرائب العقارية الأصلية مهما

8- يلتزم حائز الغراس بتقديم بيان بالمساحات المزروعة من النباتات الطبية إلى مأمورية الضرائب المختصه وذلك خلال شهر من تاريخ بدء الزراعة .

9- هناك عدة شروط يجب توافرهـا لتحديـد إيـرادات الأراضـي الزراعيـة والعقارات المبنية المملوكة التي تدخل في وعاء الضريبة علـى دخـل الأشـخاص الطبيعيين على أساس الإيراد الفعلي.

10- فرض المشرع ضريبة بسعر 2.5% وبغير أي تخفـيض علـى إجمـالي الإيرادات الناتجة عن التصرفات العقارية .

11- هناك تصرفات تخضع للضريبة وأخري لاتخضع عند التصرف في العقارات .

12- هناك شروط يجب توافرها لخصم الـضرائب العقاريـة مـن الـضريبة المستحقة على الممول عن إيراداته من الثروة العقارية .

13- هناك إيرادات للثروة العقارية معفاه من الضريبة على دخل الأشخاص الطبيعيين .

14- هناك عديد من الإلتزامات التي فرضها قانون الضريبة على الدخل رقم 91 لسنة 2005 على ملاك العقارات المبنية أو الأراضي الزراعية .

**ثالثاً : أمثلة عملية**

1- مثال على تحديد صافي إيراد الأراضي الزراعية

يمتلك أحد الأشخاص الطبيعيين عدد 15 فدان تبلغ القيمة الإيجارية للفدان منهـا مبلغ 1000 جنيه .

**المطلوب :**

تحديد صافي إيرادات تلك الإراضي التي تدخل وعاء الضريبة عام 2006.

**الحـــل**

إجمالي إيرادات الأطيان = 15 فدان X 1000 القيمة للفدان =15000ج

صافي إيرادات الأطيان =15000 X 70%= 10500 ج .

## 2- مثال على تحديد إيرادات الإستغلال الزراعي للمحاصيل البستانية

يستغل أحد الأشخاص الطبيعيين المساحات التالي بيانها في زراعة المحاصيل البستانية :-

20 فدان مملوكة للممول يزرعها أشجار فاكهة ، وتبلغ القيمة الإيجارية للفدان منها 1000 جنية

31 فدان يستأجرها ويزرعها نباتات الزينة والنباتات الطبية وتبلغ القيمة الإيجارية للفدان 700 جنيه .

40 فدان مملوكة في أراضي صحراوية مستصلحة يزرعها بأشجار فاكهة التي بدأت أنتاجها في 2005/1/1 وتبلغ القيمة الإيجارية للفدان 500 ج

المطلوب :

تحديد إيرادات المحاصيل البستانية التي تدخل في وعاء الضريبة عن عام 2006 .

**الحل**

وعاء الضريبة = 27200 ج + 16800 ج = 44000 جنيه

أ) وعاء الضريبة لعدد 20 فدان مزروعة فاكهة .

المساحة التي تخضع إيراداتها للضريبة =20 فدان – 3 فدان معفاه = 17 فدان

وتحسب إيرادات تلك المساحة على أساس مثلي القيمة الإيجارية لان الممول مالكا لها

إجمالي الإيرادات = 17 فدان X 1000 القيمة الإيجارية X 2 مثل = 34000 ج

صافي الإيرادات = 34000 X 80% = 27200 جنيه .

**2) وعاء الضريبة لعدد 31 فدان مزروعة نباتات الزينة والنباتات الطبية.**

المساحة التي تخضع إيراداتها للضريبة = 31 فدان – فدان واحد معفـــي = 30 فدان ، وتحسب إيرادات تلك المساحة على أساس مثل القيمـــــة الإيجاريـــــة لأن الممول مستأجراً لها .

إجمالي الإيرادات = 30 فدان X 700 للفدان = 21000 ج

صافي الإيرادات = 21000 ج X 80%= 16800 جنيه

**3) إيرادات 40 فدان مزروعة فاكهة في إراضي صحراوية.**

حيث أن تلك الإراضي أصبحت منتجه في 2005/1/1 وحيث أن الإعفاء من الضريبة لتلك المساحة تبدأ من التاريخ التي تعتبر فيه منتجه لمدة عشرة اعوام، ومن ثم فإنها لا تخضع للضريبة عن السنوات حتى نهاية عام 2014 .

**3- مثال عن تحديد الإيرادات الداخلة في وعاء الضريبة**

يمتلك أحد الممولين 20 فدان يزرعها حبوب ، فإذا علمت أن ضريبة الأطيـــان عن الفدان 14 جنيهاً .

**المطلوب :**

تحديد صافي الإيراد الذي يدخل في وعاء الضريبة على دخل الأشخاص الطبيعيين .

**الحـــل**

1- إجمالي إيراد الأطيان الزراعية = 20 فـــدان X 14 جنيـــه X (100 ÷ 14) = 2000 جنيه .

2- صافي الإيراد الذي يدخل في وعاء الضريبة .

2000 X 7% = 700 جنيه .

## 4- مثال على تحديد إيرادات الأستغلال الزراعي للمحاصيل البستانية .

فيما يلي بيان بالأراضي الزراعية التي يقوم أحد الممولين بزرعتها محاصيل بستانية :

| المساحة المزروعة بالفدان | طبيعة الحيازة | ضريبة الأطيان عن الفدان | نوع المحصول |
|---|---|---|---|
| 15 | مملوكة | 140 ج | فواكه منتجه |
| 5 | مستأجرة | 280 ج | نباتات طبية |
| 10 | مملوكة | 420 ج | مشاتل محاصيل بستانية |

**المطلوب :**

تحديد إيرادات الثروة العقارية الداخلة في وعاء الضريبة علــى دخــل الأشــخاص الطبيعيين لعام 2006 .

### الحــــل

يتم تحديد إيرادات الثروة العقارية التي تدخل في وعاء الضريبة على دخل الأشخاص الطبيعيين على النحو التالي :

**أ- المساحة المزروعة فواكه منتجه**

إجمالي الإيراد الخاضع للضريبة = مثلي القيمة الإيجارية

**= (15-3) X (100 ÷ 14) X 2**

**= 12 X 1000 ج X 2 = 24000 جنيه .**

**ب- المساحة المزروعة نباتات طبية**

إجمالي الإيراد الخاضع للضريبة = مثلي القيمة الإيجارية

**= (5-1) X 280 X (100 ÷ 14)**

**= 4 X 2000 ج = 8000 جنيه .**

**4- مثال على تحديد إيرادات الأستغلال الزراعي للمحاصيل البستانية**

فيما يلي بيان بالأراضي الزراعية التي يقوم أحد الممولين بزرعاتها محاصيل بستانية :

| المساحة المزروعة بالفدان | طبيعة الحيازة | ضريبة الأطيان عن الفدان | نوع المحصول |
|---|---|---|---|
| 15 | مملوكة | 140 ج | فواكه منتجه |
| 5 | مستأجرة | 280 ج | نباتات طبية |
| 10 | مملوكة | 420 ج | مشاتل محاصيل بستانية |

**المطلوب :**

تحديد إيرادات الثروة العقارية الداخلة في وعاء الضريبة على دخل الأشخاص الطبيعيين لعام 2006 .

## الحل

يتم تحديد إيرادات الثروة العقارية التي تدخل في وعاء الضريبة على دخل الأشخاص الطبيعيين على النحو التالي :

**أ- المساحة المزروعة فواكه منتجه**

إجمالي الإيراد الخاضع للضريبة = مثلي القيمة الإيجارية

= (15-3) X (100 ÷ 14) X 2

= 12 X 1000 ج X 2 = 24000 جنيه .

**ب- المساحة المزروعة نباتات طبية**

إجمالي الإيراد الخاضع للضريبة = مثلي القيمة الإيجارية

= (5-1) X 280 X (100 ÷ 14)

= 4 X 2000 ج = 8000 جنيه .

**ج- المساحة المزروعة في مشاتل محاصيل بستانية**

إجمالي الإيراد الخاضع للضريبة = مثلي القيمة الإيجارية

2 X (14 ÷ 100) X 420 X10 =

= 10 X 3000 ج X 2 = 60000 جنيه .

**د- صافي الإيراد الذي يدخل في وعاء الضريبة لعام 2006**

= (60000 + 8000 + 24000) X 80%

= 92000 X 80% = 73600 جنيه .

**5- مثال على تحديد إيرادات الثروة العقارية**

يمتلك أحد الأشخاص الطبيعيين عقارا يتكون من 15 طابق تبلغ القيمة الإيجارية له 2000ج .

**المطلوب :**

تحديد الإيرادات التي تدخل في وعاء الضريبة عن عام 2006 علما بأنه يستغل أحد طوابق العقار كسكن خاص له ولاسرته .

**الحل**

القيمة الإيجارية للجزء الذى يقطنه الممول وأسرته = 2000ج ÷ 15 طابق =200جنيه .

القيمة الإيجارية التي تحدد الإيرادات على اساسيا ÷ 2000جنيه-200=1800جنيه .

صافي ايراد العقار = 1800جنيه X 80% =1440جنيه .

40 فدان بمحافظة القليوبية مستغلة على النحو التالي :

15 فدان حدائق بستانية .

10 فدان نباتات عطرية وزينة .

10 فدان مشتل محاصيل بستانية فيها 3 فدان لمنفعته الخاصة .

5 محاصيل غير بستانية ( زراعة تقليدية ) .

**B- عقارات مبنية**

1عمارة سكنية بوسط البلد بالقاهرة مكونه من :

5 محلات تجارية تبلغ القيمة الإيجارية بنحو 750 شهري للمحل على أساس القيمة الإيجارية المتخذة أساسا لربط الضرائب العقارية .

5 وحدات مؤجرة مفروشة لمدة سنتين و القيمة الإيجارية الشهرية للوحدة 2000 جنيه،وقد تصرف في وحدتين بالبيع في 2006/7/1 بمبلغ 250000 للوحدة .

10 وحدات مؤجرة لمدة خمس أعوام والقيمة الإيجارية الشهرية للوحدة 2500جنيه .

4 وحدات مؤجرة بإيجار شهري بمبلغ 500جنيه وفقا لقانون العقارات المبنية .

**المطلوب :**

1- تحديد وعاء الضريبة الخاصة بإيرادات الثروة العقارية المملوكة لحاتم نيازي ، علما بأنه قد قام بسداد ضريبة الأطيان الزراعية المملوكة له بمحافظة القليوبية على أساس 40 جنيه للفدان ، والضريبة العقارية على عقار الممول بمقدار 8000 جنيه .

2-تحديد مقدار الضريبة المستحقة على الممول والضريبة واجبة السداد .

## الحـــل

**المحاسبة الضريبية لإيرادات الثروة العقارية**

**أولا: الأطيان الزراعية**

**1- الأرض المملوكة بالنوبارية تحت الإستصلاح**

يتم إعفاء تلك الأرضي (150 فدان ) من الضريبة لمدة 10 اعوام من تاريخ إعتبار تلك الأرض منتجه .

**2- المساحة المزروعة حدائق بستانية**

تخضع تلك المساحة للضريبة على أساسا مثلي القيمة الإيجارية المتخذة لربط ضريبة الإطيان الزراعية ، حيث أن حاتم نيازي مالك الأرض هو حائز الغراس مع مراعاة أن يتم إعفاء ثلاثة أثمانه من تلك المساحة طبقا لنص المادة 38 من القانون البند الثاني على النحو التالي :

القيمة الإيجارية للفدان = 40 جنيه X (40 فدان – 3 فدان) = 1488جنيه .

إيرادات المساحة المزروعة حدائق بستانية = (15 فدان –3فدان) X1488 جنيه القيمة الإيجارية X مثلي القيمة الإيجارية 2 = 35712 جنيه ، ويتم خصم 20% مقابل جميع التكاليف والمصروفات من تلك الإيرادات على النحو التالي :–

35712 X 20% = 7142.4جنيه .

**3– المساحة المزروعة نباتات عطرية وزينة**

يتم محاسبتها ضريبيا مثل الحدائق البستانية مع مراعاة أن يتم إعفاء فدان واحد من الضريبة طبقا لنص المادة 38 البند الثاني من القانون .

إيرادات المساحة المزروعة نباتات عطرية وزينة (10 فدان –1 فدان) X 1488جنيه X 2 = 26784 جنيه .

يخصم 20% من تلك الإيرادات مقابل جميع التكاليف والمصروفات = 26784 جنيه X 20% = 5356.8 جنيه .

**4– المساحة المزروعة مشتل محاصيل بستانية**

يتم محاسبة تلك المساحة مثل معاملة الحدائق البستانية مع مراعاة المساحة المزروعة للمنفعة الخاصة .

إيراد المساحة المزروعة مشتل = (10 فدان – 3 فدان) X 1488 جنيه X 2 = 20832 جنيه ويتم خصم 20% من الإيرادات مقابل جميع التكاليف والمصروفات

20832 X 20% = 4166.4 جنيه.

**5– المساحة البستانية (5 فدان) محاصيل غيربستانية – زراعة تقليدية**

طبقا لنص المادة 38 من القانون من البند الأول تتم المحاسبة الضريبية لتلك المساحة على النحو التالي :

5 فدان X 1488 جنيه = 7440 جنية .

يخصم 30 % مقابل جميع التكاليف والمصروفات .

7440 X 30% = 2332 جنيه .

## ثانياً : العقارات المبنية

### 1- المحلات التجارية (5 محلات تجارية)

يتم تأجيرها على أساس القيمة المتخذه أساسا لربط الضريبة العقارية طبقاً لنص المادة (39) من القانون .

إيرادات لمحلات التجارية = 750 جنيه X 5 محلات تجارية X 12 شهر = 45000 جنيه .

يخصم 40% مقابل جميع التكاليف والإيرادات =

= 45000 X 40% = 18000 جنيه .

### 2- الوحدات السكنية المؤجرة مفروشة (5 وحدات)

علما بأن الممول قد تصرف بالبيع في وحدتين في 2006/7/1 بمبلغ 500000جنيه ، أي أن مدة الإيجار الخاصة لهما 6 شهور .

إيرادات الوحدات المؤجرة مفروشة طبقاً لنص المادة (41) من القانون = (3 X 12 شهر X 2000 جنيه ) +(2 X 6 شهور X 2000 جنيه)

72000+24000 = 96000 جنيه .

يخصم 50% مقابل جميع التكاليف ومصروفات = 96000جنيه X 50 % = 48000جنيه .

### 3- الوحدات المؤجرة محدد المدة (10وحدة)

إيراد الوحدات المؤجرة محدد المدة = 10وحدات X 1500جنيه X 12 شهر = 180000 جنيه .

يخصم 50% مقابل جميع التكاليف والمصروفات =

180000 X 50 % = 90000 جنيه .

### 4-الوحدات المؤجرة وفقاً لقانون العقارات المبنية (4 وحدات)

إيرادات تلك الوحدات = 4 وحدة X 500 جنيه X 12 شهر= 24000 جنيه

يخصم 40% مقابل جميع التكاليف والمصروفات = 24000 X 40% = 9600 جنيه .

5-الوحدة أو الشقة التي يستغلها الممول سكن خاص

تعفي من الضريبة طبقاً لنص المادة 39 من القانون ، ويتم خصم القيمة الإيجارية للمسكن الخاصة التي يقيم فيه الممول هو وأسرته .

6- الوحدات التي تصرف فيها الممول بالبيع

يخضع عدد 2 وحدة تصرف الممول فيها بالبيع للضريبة على التصرفات العقارية بسعر 2.5% من إجمالي قيمة التصرف طبقاً لنص المادة 42 من القانون ، ويتم سداد مبلغ الضريبة وفقاً لأخطار مكتب الشهر العقاري بالمأمورية الضرائب المختصة .

(1) إيرادات الأراضي الزراعية ( غير المزروعة المحاصيل البستانية )

| مساحة الأطيان | | | القيمة الإيجارية من واقع الكشف الرسمي | موقع الأطيان |
|---|---|---|---|---|
| س | ط | ف | (2) | |
| | | 5 | 1988 | محافظة القليوبية |
| | | | | |
| | | | | |
| | | | | |
| | | | | |
| | | | | |
| | | | | |
| | | | | |
| | | | | |
| | | | | |
| | | | | |
| | | | | |
| | | | | |
| | | | | |
| | | | | |
| | | | | |
| | | | | |
| | | | | |
| | | | | |
| | | | | |
| | | | | |
| | | | | |
| | | | | |
| | | | | |
| | | | | |
| | | | | |
| | | | | |
| | | | | |
| | | | | |
| | | | | |
| | | | | |
| إجمالي القيمة الإيجارية | | | 7440 | |
| يخصم 30%مقابل التكاليف | | | 2332 | |
| صافي الإيراد | | | 5108 | |

## (2) إيرادات الاستغلال الزراعي لمحاصيل بستانية

| بيان نوع الإستغلال | المساحة س | ط | ف | صفة المستغل (3) | القيمة الإيجارية من واقع الكشف الرسمي (2) |
|---|---|---|---|---|---|
| أ- حدائق فاكهة بستانية | | | 15 | المالك | 1488 |
| إيرادات لمساحة معفاة (ثلاثة أفدانه) | | | 3 | | |
| إيرادات المساحات الأخري | | | 7 | | 35712 |
| | | | | | |
| | | | | | |
| | | | | | |
| | | | | | |
| | | | | | |
| | | | | | |
| ب- نباتات الزينة والنباتات الطبية والعطرية | | | 10 | | 1488 |
| إيرادات لمساحة معفاة (فدان واحد) | | | 1 | | |
| إيرادات المساحات الأخري | | | 9 | | 26784 |
| | | | | | |
| | | | | | |
| | | | | | |
| | | | | | |
| | | | | | |
| | | | | | |
| ج- مشاتل المحاصيل البستانية لكامل المساحة (10- 3) | | | 7 | | 20832 |
| | | | | | |
| | | | | | |
| | | | | | |
| | | | | | |
| | | | | | |
| | | | | | |
| | | | | | |
| | | | | | |
| | | | | | |
| | | | | | |
| | | | | | |
| | | | | | |
| | | | | | |

| | |
|---|---|
| إجمالي القيمة الإيجارية | 83320 |
| يخصم 20% مقابل التكاليف | 16665.6 |
| صافي الإيراد | 66654.4 |

- مالم تكن مشاتل المحاصيل البستانية للمصلحة الخاصة للممول .

## إيرادات العقارات المبنية

### 2- إيرادات العقارات المملوكة الخاضعة للضريبة العقارية

| وصف العقار وعنوانه | نصيب الممول في العقار على أساس 24 قيراط | القيمة الإيجارية لعقار من واقع الكشف الرسمي |
| --- | --- | --- |
| 5 محل تجارية | بالكامل | 24000 |
| 4 وحدة سكنية | بالكامل | 24000 |
| | | |
| | | |
| | | |
| | | |
| | | |
| | | |
| | | |
| | | |
| | | |
| | | |
| | | |
| | | |
| | | |
| | | |
| | | |
| | | |
| | | |
| | | |
| | | |
| | | |
| | | |
| | | |
| إجمالي القيمة الإيجارية للعقارات التي يمتلكها الممول | | 69000 |
| يخصم 40% مقابل جميع التكاليف من إجمالي الإيرادات | | 27600 |
| تخصم القيمة الإيجارية للوحدات التي يقيم فيها الممول وأسرته | | — |
| صافي القيمة الإيجارية | | |
| صافي الإيراد الخاضع للضريبة | | 41400 |

3- إيرادات العقارات والوحدات المؤجر للغير مفروشة أو إيجار محدد المدة

| بيان الوحدة وعنوانها | قيمة الإيجار الشهري | مدة الإيجار | إجمالي الإيجار |
|---|---|---|---|
| 3وحدة (مفروشة) | 2000 | 12 | 72000 |
| 2 وحدة (مفروشة) | 2000 | 6 | 24000 |
| 10وحدات محددة لمدة | 1500 | 12 | 180000 |
| | | | |
| | | | |
| | | | |
| | | | |
| | | | |
| | | | |
| | | | |
| | | | |
| | | | |
| | | | |
| | | | |
| | | | |
| | | | |

| البيان | القيمة |
|---|---|
| إجمالي قيمة الإيجار الفعلي | 276000 |
| يخصم 50% مقابل جميع التكاليف | 138000 |
| صافي الإيراد | 138000 |
| مجموع إيراد الثروة حكمي | 251162.4 |

a- وعاء الضريبة 251162.4 – 5000 إعفاء شخصي =246162.4 جنيه.

الشريحة الأولي 15000 X 10% = 1500

الشريحة الثانية 20000 X 15 % = 3000

الشريحة الثالثة 211162.4 X 20% = 42232.48

الإجمـــالي 246162.4 46732.48

تقرب لأقرب عشرة جنيهات أقل 46730

ج- الضريبة واجبة الأداء

ضريبة الأطيان المسددة = 40 جنية X 40 = 1600

+ الضريبة العقارية 8000

---

∴ الضريبة المسددة 9600

الضريبة واجبة الإداء = الضريبة المستحقة – الضريبة المسددة

= 46750 – 9600 = 37130 جنيه

## الجزء الثالث

## الضريبة على أرباح الأشخاص الإعتبارية [1]

## Tax on profits of Juridical (Moral) Persons

| | مـــواد القانون | مواد اللائحة التنفيذية |
|---|---|---|
| **1/3 نطاق سريان الضريبة** | | |
| 1/1/3 الأشخاص الإعتبارية الخاضـــعة للـــضريبة والمأموريات المختصة | 48-47 | 54-53 |
| 2/1/3 سعر الضريبة | 49 | — |
| 3/1/3 الإعفاءات الضريبية | 50 | 57-55 |
| **2/3 تحديد الدخل الخاضع للضريبة** | | |
| 1/2/3 تطبيق أحكام النشاط التجاري والصناعي | 51 | 70 |
| 2/2/3 التكاليف التي لا تعد واجبة الخصم | 52 | 60-58 |
| 3/2/3 الأرباح الرأسمالية غير الخاضعة للضريبة | 53 | 64-61 |
| 4/2/3 خصم الضريبة الأجنبية المسددة وعدم خصم الخسائر المحققة بالخارج | 54 | 67-65 |
| 5/2/3 ترحيل الخسائر | 55 | 69-68 |

[1] تناول الكتاب الثالث من القانون 91 لسنة 2005 ولائحتـــه التنفيذيـــة الـــضريبة علـــى أربـــاح الأشـــخاص الإعتبارية في المواد من 47-55 من القانون والمواد من 53-70 من اللائحة التنفيذية من خلال بابين همـــا :- الباب الأول :- نطاق سريان الضريبة ، والباب الثاني :- تحديد الدخل الخاضع للضريبة .

## 3/3 تطبيقات محاسبية للضريبة على أرباح الأشخاص الإعتبارية

### 1/3/3 تحديد صافي الربح المحاسبي من واقع قائمة الدخل المعدة على أساس معايير المحاسبة المصرية

### 2/3/3 تحديد صافي الربح أو الخسارة المعدل ووعاء الضريبة

### 3/3/3 إعداد الإقرار الضريبي

### 4/3/3 أمثلة وتدريبات عملية

## 1/3 نطاق سريان الضريبة [1] Scope of Tax

### 1/1/3 الأشخاص الإعتبارية الخاضعة للضريبة والمأموريات المختصة

### The Taxable Juridical Persons and Tax Related Depart ments

### أولاً : النصوص القانونية

#### 1- نص المادة (47) من القانون

| تفرض ضريبة سنوية على صافي الارباح الكلية للأشخاص الاعتبارية اياً كان غرضها.<br>وتسري الضريبة على:<br>1- الأشخاص الاعتبارية المقيمة في مصر بالنسبة الي جميع الارباح التي تحققها سواء من مصر او خارجها ، عدا جهاز مشروعات الخدمة الوطنية بوزارة الدفاع.<br>2- الأشخاص الاعتبارية غير المقيمة بالنسبة الي الارباح التي تحققها من خلال منشأة دائمة في مصر. | An annual tax shall be imposed on the total net profits of juridical persons whatever their purposes.<br>The tax shall apply to the following:<br>1- Juridical persons resident in Egypt, with regard to all profits they realize whether from Egypt or from abroad, with the exception of the national service projects agency at the Ministry of Defense.<br>2- Juridical persons non – resident in Egypt with regard to the profits they realize through a permanent establishment in Egypt. |
|---|---|

[1] تناول الباب الأول من الكتاب الثالث من القانون 91 لسنة 2005 ولائحته التنفيذية موضوع نطاق سريان الضريبة وسعرها في المواد من 47-50 من القانون والمواد 53-57 من اللائحة التنفيذية.

2- نص المادة (48) من القانون

في تطبيق حكم المادة 47 من هذا القانون ، يعد من الأشخاص الاعتبارية ما يأتي :

1- شركات الأموال وشركات الأشخاص أيا كان القانون الذي تخضع له وكذلك شركات الواقع .

2- الجمعيات التعاونية واتحاداتها مع مراعاة الاعفاءات المقررة لها بحكم القانون .

3- الهيئات العامة وغيرها من الأشخاص الاعتبارية العامة بالنسبة الى ما تزاوله من نشاط خاضع الضريبة وذلك مع عدم الاخلال بالاعفاءات المقررة في قوانين انشائها .

4- البنوك والشركات والمنشآت الأجنبية ولو كان مركزها الرئيسي في الخارج ، وفروعها في مصر .

5- الوحدات التي تنشئها الإدارة المحلية بالنسبة لما تزاوله من نشاط خاضع للضريبة .

In applying the provision of article (47) of the present law, the following shall be considered juridical persons:

1- Associations of capital and partnerships whatever the law they are subject to, as well as the corporations de facto.
2- Cooperative societies and their unions subject to the exemptions prescribed for them by virtue of the law.
3- Public authorities and other public juridical persons with regard to the taxable activity they exercise subject to the exemptions prescribed in the laws establishing them.
4- Foreign banks, companies and establishments events if their head offices are abroad and their branches are in Egypt.
5- The units established by the local government with regard to the taxable activity they exercise.

3-نص المادة (53) من اللائحة التنفيذية

يقصد بالمأمورية المختصة في تطبيق أحكام الضريبة علي أرباح الأشخاص الاعتبارية المأمورية التي يتبعها المركز الرئيسي لإحدي الشركات أو الجهات المنصوص عليها في المادة (48) من القانون وذلك علي النحو الآتي :

1- بالنسبة لشركات الأموال والجهات المنصوص عليها في البندين (3) و (4) من المادة (48) من القانون ، والشركات ذات الأغراض والأنشطة المتعددة التي يسري عليها قرار رئيس مجلس الوزراء رقم (1498) لسنة 2001، والقرار رقم (1144) لسنة 2002 ،ومكاتب التمثيل وغيرها من الأشخاص الاعتبارية الأخري غير المنصوص عليها في البنود التالية من هذه المادة ، تكون المأمورية المختصة هي مأمورية ضرائب شركات المساهمة بالقاهرة بالنسبة لجميع المحافظات عدا محافظات لمأمورية ضرائب شركات المساهمة بالإسكندرية أو المأمورية التي يصدر بتحديدها قرار من وزير المالية .

2- بالنسبة للأشخاص الاعتبارية الخاضعة لقانون ضمانات وحوافز الاستثمار رقم 8 لسنة 1997 أو أي قانون استثمار آخر ، تكون المأمورية المختصة هي مأمورية ضرائب الاستثمار بالقاهرة بالنسبة لجميع المحافظات عدا محافظات الإسكندرية

In applying the provisions of the tax on juridical persons' profits, the competent tax district office shall mean the district office to which belongs the head office of one of the companies or entities prescribed in article (48) of the law, as follows :

1.- With regard to the associations of capital and the entities prescribed in article (48) items (3 and 4) of the law, the multi- purpose and multi-activity companies to which apply prime minister's decree No. 1498 of the year 2001 and decree No. 1144 of the year 2002, and the representation offices and other juridical persons other than those prescribed in the following items of the present article, the competent tax district office shall be the tax district office for joint stock companies in Cairo, with regard to all governorates except Alexandria, Beheira and Matrouh Governorates, in respect of which the competence shall go to the tax district office for joint stock companies in Alexandria or the tax district office to be determined by decree of the minister of finance.

2. With regard to juridical persons subject to investment Guarantees and Incentives Law No. 8 of the year 1997, or any other investment law, the competent tax district office shall be the investment tax district office in Cairo for all governorates except Alexandria,

والبحيرة ومطروح فيكون الاختصاص لمأمورية ضرائب استثمار الإسكندرية ، وبالنسبة لمحافظات أسيوط وسوهاج وقنا والبحر الأحمر وأسوان والغردقة والوادي الجديد ، يكون الاختصاص لمأمورية ضرائب استثمار جنوب الوادي أو المأمورية التي يصدر بتحديدها قرار من وزير المالية .

3- بالنسبة لشركات الأشخاص وشركات الواقع بما فيها الشركات ذات الإغراض والأنشطة المتعددة التي يسري بشأنها قرار رئيس مجلس الوزراء رقم (1498) لسنة 2001 والقرار رقم (1144) لسنة 2002 ، تكون مأمورية الضرائب المختصة هي المأمورية التي يتبعها المركز الرئيسي .

4- بالنسبة للجمعيات التعاونية واتحاداتها والوحدات التي تنشئها الإدارة المحلية التي تزاول نشاطا خاضعا للضريبة علي أرباح الأشخاص الاعتبارية ،تكون المأمورية المختصة هي المأمورية التي يتبعها المركز الرئيسي .

5- مركز كبار الممولين إذا كان الممول ممن تقرر أو يتقرر تعامله مع المركز ،وفي جميع الأحوال في حالة تغيير المركز الرئيسي للممول ينعقد الاختصاص عن السنوات التالية لتاريخ التغيير لمأمورية المركز الرئيسي الجديد خلال ثلاثة أشهر مع مراعاة مدد التقادم.

Beheira, and Matrouh Governorates for which the competence shall go to Alexandria Investment Tax District Office. For Assiut, Sohag, Qena, the Red Sea, Aswan, Hurghada, and the New Valley Governorates, the competence shall go to the South Valley Investment Tax District Office, or the district office to be determined by decree of the minister of finance.

3. With regard to partnerships and corporations de facto, including multi-purpose and multi-activity companies to which prime minister's decree No. 1498 for the year 2001, and decree No. 1144 of the year 2002 are applicable, the competent tax district office shall be the district office to which the head office is attached.

4. With regard to cooperative societies and their unions, and the units established by the local government and engaged in exercising an activity subject to the tax on juridical persons profits, the competent tax district office shall be the tax district office to which the head office is attached.

5- The center for big taxpayers, if the taxpayer is one of those whose fiscal treatment was or is determined to be with the center.

4- نص المادة (54) من اللائحة التنفيذية

| | |
|---|---|
| في تطبيق حكم البند (1) من المادة (48) من القانون ، تعامل الشركات التي تباشر نشاطا من أنشطة المهن الحرة سواء بعقد أو بدون عقد معاملة الأشخاص الاعتبارية وتحدد إيراداتها علي أساس نقدي ومصروفاتها علي أساس الاستحقاق . وتطبق بشأنها أحكام الضريبة علي أرباح الأشخاص الاعتبارية . | In applying the provision of article (48) item (1) of the law, the companies exercising one of the free profession activities, whether by or without a contract, shall be treated same as the juridical persons, and their revenues shall be determined on monetary basis, and their expenditures on accrual basis. The provisions of the tax on juridical persons profits shall apply in their respect. |

## ثانياً : الشرح والتحليل والتقييم

### 1- تحديد الأشخاص الإعتبارية الخاضعة للضريبة

نصت المادة (47) من القانون علي :-

تسري ضريبة سنوية ( باستثناء بعض الحالات مثل توقف الشركة عن العمل جزئيا أو كليا) على صافي الأرباح الكلية للأشخاص الإعتبارية أيا كان غرضها أي سواء كانت تزاول نشاط تجاري أو صناعي أو خدمي أو زراعي ، حيث تخضع أرباح الشخص الإعتباري الذي يباشر نشاط الاستغلال الزراعي بصرف النظر عن نوع ذلك الاستغلال على النقيض من الأشخاص الطبيعيين حيث تفرض الضريبة على أنواع معينة فقط من الاستغلال الزراعي للمحاصيل البستانية (حدائق الفواكه المنتجة والنباتات العطرية ونباتات الزينة ومشاتل المحاصيل البستانية)على النحو التالي :

A) أشخاص إعتبارية مقيمة في مصر (عدا مشروعات الخدمة الوطنية بوزارة الدفاع) بالنسبة لجميع الأرباح المحققة سواء في مصر أو بالخارج .

ويعتبر الشخص مقيماً في حالة :

1- إذا ما كان قد تأسس وفقاً للقانون المصري .

2- إذا ما كان مركز إدارته الرئيسي أو الفعلي في مصر .

3- أو إذا كان شركة تمتلك فيها الدولة أو أحد الأشخاص الإعتبارية العامة أكثر من 50% من رأسمالها .

B) أشخاص إعتبارية غير مقيمة بالنسبة للأرباح المحققة من خلال منشأة دائمة في مصر ، بغض النظر عن جنسيتها سواء كانت مصرية أو أجنبية .

ويعد من الأشخاص الإعتبارية الأتي :

1- شركات الأموال (شركة مساهمة ، شركة ذات مسئولية محدودة ، شركة توصية بالأسهم) أياً كان القانون الذي تخضع له (القانون 159 لسنة 1981 ، القانون 203 لسنة 1991 ، القانون 91 لسنة 1983 أو قانون الاستثمار 8 لسنة 1997) ، وشركات الأشخاص (شركة التضامن وشركة التوصية البسيطة) ، وشركات الواقع (وهي الشركات التي تقوم بين أشخاص طبيعيين دون إستيفاء إجراءات الانعقاد أو الشهر فيما عدا الحالات الناشئة عن ميراث منشأة فردية ، حيث تسري الضريبة على الورثة طبقاً لأحكام الضريبة على دخل الأشخاص الطبيعيين) .

وتطبيقا لنص المادة (54) من اللائحة التنفيذية تعامل الشركات التي تباشر نشاطا من أنشطة المهن الحرة معاملة الأشخاص الاعتبارية (بعد

أو بدون عقد) وتتحد ايراداتها ومصروفاتها علـــي اســاس الاســتحقاق وتطبق بشانها أحكام الضريبة علي الاشخاص الاعتبارية.

2- الجمعيات التعاونية واتحاداتها سواء أكانت زراعية أو تعاونيـــة استهلاكية أو جمعيات تعاون إنتاجي أو إسكاني مع مراعـــاة الإعفـــاءات المقررة لها كما هو الحال بالنسبة لإعفاء أربـــاح الجمعيـــات التعاونيـــة الزراعية والانتاجية والاستهلاكية .

3- الهيئات العامة وغيرها من الأشخاص الإعتبارية العامة - وهي شخص إداري يدير مرفقاً يقدم مصلحة أو خدمة عامـــة ولهـــا شخـــصية إعتبارية مستقلة عن الدولة ولها ميزانية مستقلة تلحق بميزانيـــة الدولـــة (كهيئة البريد وهيئة النقل العام وهيئة الكهرباء ..) وهي تخضع للضريبة فيما عدا جهاز الخدمة الوطنية بوزارة الدفاع [1] .

4- البنوك والشركات الأجنبية ولو كان المركز الرئيسي في الخارج وفروعها في مصر .

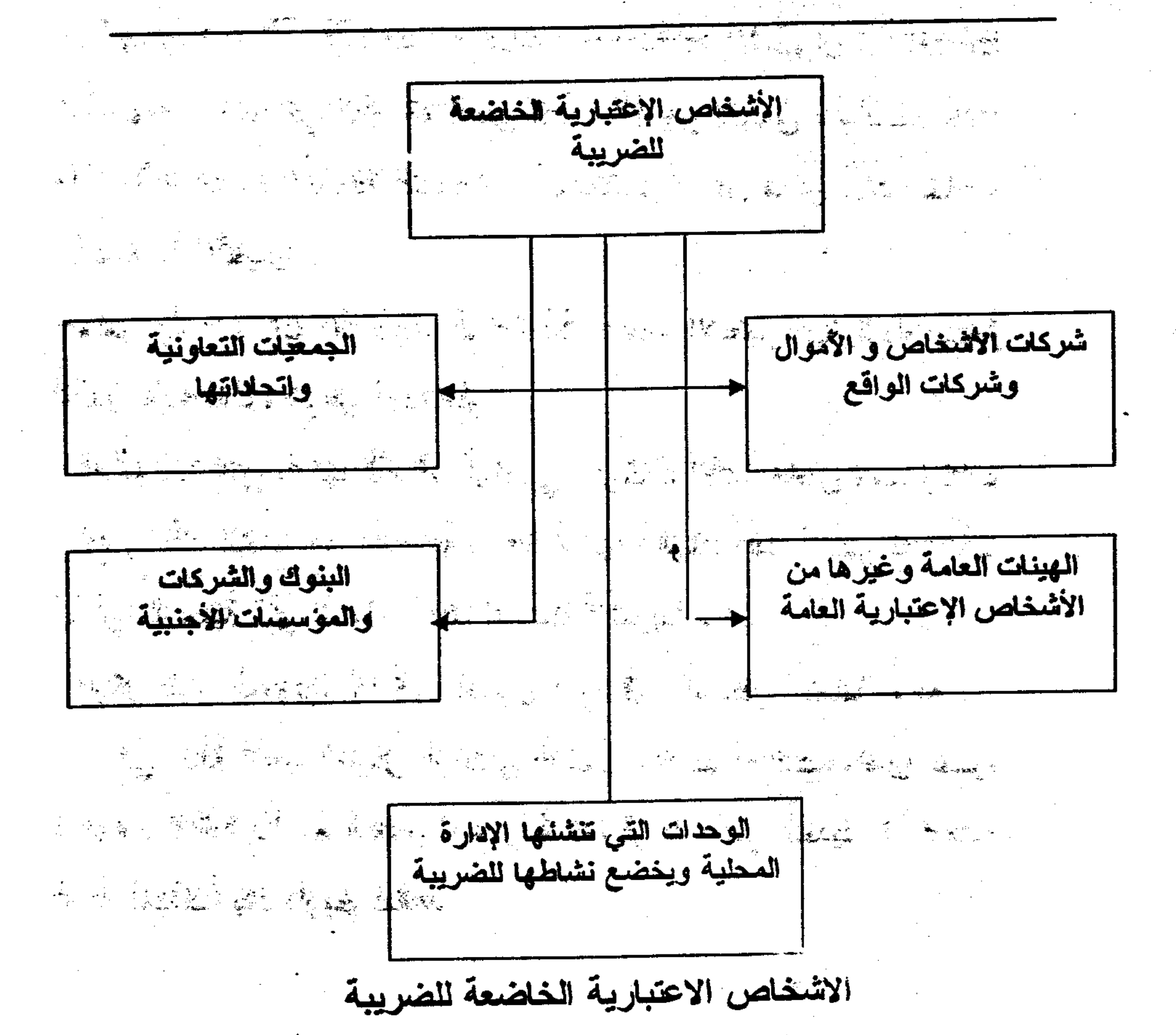
5- الوحدات التي تنشئها الإدارة المحلية بالنسبة لما تزاوله من نشاط خاضع للضريبة ويوضح الشكل التالي الأشخاص الاعتبارية الخاضعة للضريبة .

## 2- المأموريات الضريبية المختصة Tax Related Offices

تنص المادة (53) من اللائحة التنفيذية علي أنه يقصد بالمأمورية المختصة في تطبيق أحكام الضريبة تلك التي يتبعها المركز الرئيسي لأحـــد الـــشركات والجهات الخاضعة للضريبة على النحو التالي :

---

[1] وهو جهاز يتبع وزارة الدفاع يعهد إليه بتنفيذ بعـــض الأعمـــال الحيويـــة كاستـــصلاح الاراضـــي الصحراوية أو تعمير بعض المناطق النائية أو بناء الكباري وهكذا .




الاشخاص الاعتبارية الخاضعة للضريبة

-مأمورية ضرائب شركات المساهمة لشركات الأموال والجهات المنصوص عليها في البند 3، 4 من المادة 48 من القانون ، والشركات ذات الأغراض والأنشطة المتعددة [1] ومكاتب التمثيل من الأشخاص الإعتبارية الأخرى .

-مأمورية ضرائب الاستثمار المالية للأشخاص الإعتبارية الخاضعة لقانون ضمانات وحوافز الاستثمار .

-المأمورية التي يتبعها المركز الرئيسي لشركات الأشخاص وشركات الافع وكذلك للجمعيات التعاونية واستثماراتها والوحدات التي تنشئها الإدارة المحلية التي تزاول نشاطاً يخضع للضريبة .

-مركز كبار الممولين إذا كان الممول ممن تقرر أو يتقرر تعامل معه .

وفي حالة تغيير المركز الرئيسي للممول ينعقد الاختصاص عن السنوات التالية لتاريخ التغيير لمأمورية المركز الرئيسي الجديد بما فيها السنة المنتهية بعد تاريخ التغيير .

---

[1] الحالات التي يسري عليها قرار رئيس مجلس الوزراء رقم 1498 لعام 2001 ، والقرار رقم 1144 لعام 2002 .

## 2/1/3 سعر الضريبة Tax rate

### أولاً : النصوص القانونية

1- نص المادة (49) من القانون

| | |
|---|---|
| يقرب وعاء الضريبة الى اقرب عشرة جنيهات اقل ويخضع للضريبة بسعر 20٪ من صافى الارباح السنوية . واستثناء من السعر الوارد فى الفقرة السابقة تخضع ارباح هيئة قناة السويس والهيئة المصرية العامة للبترول ، والبنك المركزى للضريبة بسعر 40٪ ، كما تخضع ارباح شركات البحث عن البترول والغاز وانتاجها للضريبة بسعر 40.55٪. | The taxable base shall be rounded up to the nearest less ten pound and shall be subject to the tax at a rate of 20 % of annual net profits. In exception to the rate mentioned in the previous clause the profits of the Suez canal Authority, the Egyptian Petroleum Authority, and the Central Bank shall be taxable at a rate of 40 % The profits of oil and gas exploration and production companies shall also be taxable at a rate of 40.55 %. |

### ثانياً : الشرح والتحليل والتقييم

تنص المادة (49) من القانون علي خضوع صافي الأرباح السنوية للأشخاص الإعتبارية للضريبة إلى سعر نسبي حسب المعدلات التالية (مع تقريب وعاء الضريبة لأقرب عشرة جنيهات أقل) :

1- 20% على صافي أرباح الأشخاص الإعتبارية ، إلا أن هناك بعض الإيرادات أدخلها المشرع ضمن نطاق تلك الضريبة تخضع لذات السعر ودون خصم أي تكاليف تطبيقاً لنص المادة 56 من القانون والمواد 71، 72 ،73، 74 من اللائحة التنفيذية على النحو التالي :

A) المبالغ التي يحصل عليها غير المقيمين في مصر سواء أكانت العوائد والإتاوات ومقابل الخدمات ومقابل نشاط الرياضي أو الفنان .

B) المبالغ التي يحصل عليها أي شخص طبيعي على سبيل العمولة أو السمسرة متى كانت غير متصلة بمباشرة مهنته .

2- 40% على صافي أرباح كل من هيئة قناة السويس – الهيئة المصرية العامة للبترول – البنك المركزي المصري .

3- 40.55% على صافي أرباح شركات البحث عن البترول والغاز وإنتاجها .

ينتقد المؤلف تفاوت سعر الضريبة علي الأشخاص الاعتبارية من 20% إلي 40.55 .

| | |
|---|---|
| 40% | هيئة قناة السويس، الهيئة المصرية لعامة للبترول، البنك المركزي |
| 40.55% | شركات البحث عن البترول والغاز |
| 20% | باقي الاشخاص الاعتبارية |

ويتساءل المؤلف عن اختلاف الضريبة علي الجهات الثلاثة الأولي عن سعر الضريبة علي أرباح الجهة الرابعة ، والاحري أن يتم توحيد السعر بمعدل 40% ، وفلسفة تخفيض الضريبة للنصف لاطراف الجهة الخامسة مقارنه باطراف الجهات الأربعة ، ويثور التساؤل عما إذا كان مبرر ذلك أن معظم اطراف الجهات الاربعة جهات حكومية أومركزية ، وأن ارباحها تتحقق بشكل مضمون وتحصيلها هو الاخر مضمونا !!

## 3/1/3 الإعفاءات الضريبية Tax Exemption

### أولاً : النصوص القانونية

### 1- نص المادة (50) من القانون

يعفى من الضريبة :

1- الوزارات والمصالح الحكومية .

2-المنشآت التعليمية الخاضعة لإشراف الدولة التي لاتستهدف أساسا الحصول على الربح.

3-الجمعيات والمؤسسات الأهلية المنشأة طبقا لأحكام قانون الجمعيات والمؤسسات الأهلية الصادر بالقانون رقم 84 لسنة 2002 وذلك في حدود الغرض الذي تأسست من أجله .

4-الجهات التي لا تهدف إلى الربح وتباشر أنشطة ذات طبيعة اجتماعية أو علمية أو رياضية أو ثقافية وذلك في حدود ما تقوم به من نشاط ليست له صفة تجارية أو صناعية أو مهنية .

5-أرباح صناديق التأمين الخاصة لأحكام القانون 54 لسنة 1975.

6-المنظمات الدولية وهيئات التعاون الفني وممثلوها والتي تنص اتفاقية دولية على إعفائها .

7-أرباح وتوزيعات صناديق الاستثمار المنشأة وفقا لقانون سوق رأس المال الصادر بالقانون رقم 95 لسنة 1992 وعائد السندات المقيدة في الجداول الرسمية ببورصة الأوراق المالية .

8-ناتج التعامل الذي تحصل عليه أشخاص اعتبارية مقيمة عن استثماراتها في الأوراق المالية المقيدة في سوق الأوراق المالية المصرية مع عدم خصم الخسائر الناجمة عن هذا التعامل أو ترحيلها لسنوات تالية .

The following shall be exempted from the tax:

1- The ministries and government administrations.

2- The educational establishments subject to the state's supervision, which are primarily non – profit seeking.

3- Non – governmental organizations established according to the provisions of the Non – governmental Organizations Law as promulgated by law No. 84 for the year 2002, within the limits of the purpose for which they are established.

4- Non – profit seeking entities that are exercising activities of social, scientific sporting or cultural nature within the limits of the activity exercised by them with no commercial, industrial or professional quality.

5- Profits of private insurance funds that are subject to the provisions of law No. 54 for the year 1975.

6- The international organizations, technical cooperative authorities and their representatives the exemption of which is provided for by an international.

7- Profits and dividends o the investment funds established according to the Capital Market law as promulgated by law No. 95 for the year 1992 and the interest of bond that are listed in the official tables of the stock Exchange.

8- Income form dealings as obtained by resident juridical persons from their investments in securities listed in the Egyptian Stock Exchange along with non – deducting the losses resulting from that dealings or carrying them forward to following years.

9-العوائد التي تحصل عليها الأشخاص الاعتبارية عن الأوراق المالية التي يصدرها البنك المركزي المصري أو الإيرادات الناتجة عن التعامل فيها وذلك استثناء من حكم المادة 56 من هذا القانون .

10- التوزيعات والأرباح والحصص التي تحصل عليها اشخاص اعتبارية مقيمة مقابل مساهمتها في اشخاص اعتبارية مقيمة اخرى .

11- أرباح شركات استصلاح او استزراع الاراضي لمدة عشر سنوات اعتبارا من تاريخ بدء مزاولة النشاط او بدء الانتاج حسب الاحوال وفقا للقواعد التي تحددها اللائحة التنفيذية لهذا القانون

12- أرباح شركات الإنتاج الداجني وتربية النحل وحظائر تربية المواشي وتسمينها وشركات مصايد ومزارع الاسماك لمدة عشر سنوات من تاريخ مزاولة النشاط.

9- Interests as obtained by the juridical persons on securities issued by the Central Bank of Egypt or revenues resulting from dealing in them, in exception to the provision of article–56 of the present law.

10-Dividends, profits and shares obtained by resident juridical persons against their contributions to other resident juridical persons.

11- Profits of land reclamation or cultivation companies for a period of ten years from the date of starting the exercise of the activity or beginning the production according to each case, according to the rules to be determined in the executive regulations of the present law.

12-Profits of poultry production, bees breeding, cattle breeding and fattening pens companies and fisheries companies for a period of ten years from the date of beginning the exercise of activity

2- نص المادة (55) من اللائحة التنفيذية

تشمل أرباح وتوزيعات صناديق الاستثمار ، في تطبيق حكم البند (7) من المادة (50) من القانون ، الأرباح الناتجة عن القيمة الاستردادية للوثائق .

The investment funds profits and distributions, in applying the provision of article (50) item (7) of the law, shall comprise the profits resulting from the documents redemption value.

3- نص المادة (56) من اللائحة التنفيذية

يتم تحديد تاريخ بدء مزاولة النشاط أو بدء الإنتاج بالنسبة لشركات استصلاح أو استزراع الأراضي، المنصوص عليها في البند (11) من المادة (50) من القانون، وفقا لما يأتي:

1- إذا كانت الشركة تزاول نشاط الاستصلاح أو الاستزراع لحساب الغير تكون بداية مدة الإعفاء من تاريخ إبرام أول عقد لأي من النشاطين.

2- إذا كانت الشركة تزاول نشاط الاستصلاح أو الاستزراع لحسابها وتقوم ببيع الأراضي المستصلحة أو المستزرعة تكون بداية مدة الإعفاء من تاريخ بيع أول قطعة أرض مستصلحة أو مستزرعة.

3- إذا كانت الشركة تزاول نشاط الاستصلاح والاستزراع أو الاستزراع فقط لحسابها وقامت بزراعة الأرض تكون بداية مدة الإعفاء من تاريخ اعتبار الأرض منتجة وفقا لقرار يصدر من وزير المالية بالاتفاق مع وزير الزراعة أو وفقا لما هو وارد بسجلات مديرية الزراعة المختصة حسب الأحوال.

The date of starting the exercise of activity or beginning the production, with regard to land reclamation or cultivation companies, prescribed in article (50) item (11) of the law, shall be determined according to the following:

1. If the company exercises the reclamation of cultivation activity for account of tired parties, the beginning of the period of exemption shall be from the date of concluding the first contract for any of the two activities.
2. If the company exercises the reclamation or cultivation activity for its own account and sells the reclaimed or cultivated lands, the beginning of the period of exemption shall be from the date of selling the first plot of reclaimed or cultivated land.
3. If the company exercises for its own account the reclamation and cultivation activity, or solely the cultivation activity, and have cultivated the land, the beginning of the period of exemption shall be from the date of considering the land productive according to a decree to be issued by the minister of finance in agreement with the minister of agriculture, or to the provisions prescribed in the registers of the directorate of agriculture concerned, according to each case.

4- نص المادة (57) من اللائحة التنفيذية

| في تطبيق حكم البند (12) من المادة (50) من القانون ، يسري الإعفاء المقرر لشركات تربية النحل علي الشركات التي لم تمض علي بدء مزاولتها النشاط قبل تاريخ العمل بالقانون مدة عشر سنوات ،وذلك في حدود ما تبقي من هذه المدة ، أما الشركات التي تبدأ في مزاولة النشاط بعد تاريخ العمل بالقانون فتتمتع بكامل مدة الاعفاء. | **In applying the provision of article (50) item (12) of the law, the exemption prescribed for bee breeding companies shall apply to the companies that have passed no more than ten years since starting the exercise of their activity before the effective date of the law, within the limits of the portion remaining of that period. But, with regard to the companies starting the exercise of activity after the effective date of the law, they shall enjoy the whole period of exemption.** |
| --- | --- |

ثانياً : الشرح والتحليل والتقييم

تم تحديد 12 إعفاءا ضريبيا في المادة (50) من القانون والمواد 55،56، 57 من اللائحة التنفيذية تتسم بأنها نوعية حيث لا مجال للإعفاءات الشخصية نتيجة لأن نطاق الضريبة ينصب على أشخاص إعتبارية ، منها 8 إعفاءات مطلقة من البند الأول حتى البند الثامن من القانون ، أما الإعفاء التاسع والعاشر فهي إعفاءات مقيدة كما أن هناك إعفاء آخر تم النص عليه في المادة (56) من القانون والمادة (72) من اللائحة التنفيذية يتمثل في عوائد القروض والتسهيلات الإئتمانية التي تحصل عليها الحكومة ووحدات الإدارة المحلية والأشخاص الإعتبارية العامة وكذلك شركات القطاع العام والأعمال العام والقطاع الخاص من مصادر خارج مصر بشرط أن تكون مدة تلك القروض والتسهيلات ثلاث سنوات على الأقل.

وفيما يلي بيان تلك الإعفاءات :

1- الوزارات والمصالح الحكومية على اختلاف أنواعها.

2- المنشآت التعليمية الخاضعة لإشراف الدولة (باعتبارها لا تهدف أساسا للحصول على الربح) .

3- الجمعيات والمؤسسات الأهلية في ضوء غرضها [1] .

4- الجهات التي لا تهدف إلى الربح لمباشرتها أنشطة ذات طبيعة إجتماعية أو علمية أو ثقافية أو رياضية في حدود نشاط ليس له صفة تجارية أو صناعية أو مهنية .

5- أرباح صناديق التأمين الخاصة [2].

6- المنظمات الدولية وهيئات التعاون الفني وممثلوها والتي تنص أتفاقية دولة على إعفائها .

7- أرباح وتوزيعات صناديق الاستثمار وعائدات السندات المقيدة في الجداول الرسمية ببورصة الأوراق المالية [3].

8- ناتج التعامل الذي تحصل عليه أشخاص إعتبارية مقيمة عن استثماراتها في الأوراق المالية المقيدة في البورصة مع عدم خصم الخسائر الناجمة عن ذلك التعامل أو ترحيلها لسنوات تالية .

9- العوائد التي يحصل عليها الأشخاص الإعتبارية عن الأوراق المالية التي يصدرها البنك المركزي أو الإيرادات الناتجة عن التعامل فيها .

---

[1] قانون الجمعيات والمؤسسات الأهلية رقم 84 لعام 2002 .

[2] التي تخضع لأحكام القانون 54 لعام 1975 .

[3] المنشأة وفقا لقانون سوق رأس المال الصادر برقم 95 لسنة 1992 .

10- التوزيعات والأرباح والحصص التي تحصل عليها أشخاص اعتبارية مقيمة مقابل مساهمتها في اشخاص اعتبارية مقيمة أخرى .

11- أرباح شركات استصلاح أو استزراع الأراضي لمدة عشرة سنوات[1] .

12-أرباح شركات الإنتاج الداجني وتربية النحل وحظائر تربية المواشي وتسمينها وشركات مصائد ومزارع الأسماك لمدة عشر سنوات .

وينبغي أن تقوم الأشخاص الإعتبارية عند إعداد إقرارها الضريبي بتقديم بيان بالاعفاءات الضريبية ضمن الجداول المرفقة بالاقرارعلى النحو التالي :

| | |
|---|---|
| 1- الزيادة في العوائد الدائنة المعفاة أو غير الخاضعة للضريبة عن العوائد المدينة .<br>2- أرباح وتوزيعات صناديق الاستثمار المنشأة وفقاً لقانون سوق رأس المال الصادر بالقانون رقم 95 لسنة 1992 وعائد السندات المقيدة في الجداول الرسمية ببورصة الأوراق المالية .<br>3- العوائد التى تحصل عليها الأشخاص الإعتبارية عن الأوراق المالية وشهادات الإيداع التي يصدرها البنك المركزي المصري أو الإيرادات الناتجة عن التعامل فيها وذلك إستثناءاً من حكم المادة 56 من القانون .<br>4- التوزيعات والأرباح والحصص التي يحصل عليها أشخاص إعتبارية مقيمة مقابل مساهمتها في أشخاص إعتبارية مقيمة أخرى . | |

[1] ويتم تحديد تاريخ بدء النشاط على النحو التالي :
- تاريخ إبرام أول عقد لأنشطة الشركات التي تزاول نشاط الاستصلاح والاستزراع لحساب الغير .
- تاريخ بيع أول قطعة أرض مستصلحة أو منزرعة بالنسبة للشركات التي تزاول نشاط الاستصلاح والاستزراع لحسابها وتقوم ببيع تلك الأراضي .
- تاريخ اعتبار الأرض منتجة بالنسبة للشركات التي تزاول نشاط الاستصلاح والاستزراع أو الاستزراع فقط لحسابها وقامت بزراعة تلك الأراضي .

| 5- عوائد السندات وصكوك التمويل على اختلاف أنواعها المقيدة في سوق الأوراق المالية المصرية التي تصدرها الدولة أو شركات الأموال .<br>6- التوزيعات على حصص رأس المال في الشركات ذات المسئولية المحدودة وشركات الأشخاص وحصص الشركاء غير المساهمين في شركات التوصية بالأسهم .<br>* أي عوائد دائنة معفاة أو غير خاضعة للضريبة احتسبت ضمن البند 1 من هذا الجدول لا يتم خصمها مرة أخرى . | |
|---|---|
| جملة الإعفاءات | |

## 2/3 تحديد الدخل الخاضع للضريبة [1]

**Determination of Taxable Income**

### 1/2/3 تطبيق أحكام النشاط التجاري والصناعي

**أولاً : النصوص القانونية**

**1- نص المادة (51) من القانون**

**يتم تحديد صافى الدخل الخاضع للضريبة طبقا للأحكام المطبقة على أرباح النشاط التجارى والصناعى الواردة بالباب الثالث من الكتاب الثانى من هذا القانون ، وذلك فيما لم يرد به نص خاص فى هذا الباب .**

**The net taxable income shall be determined according to the provisions applicable to the profits of the commercial and industrial activity prescribed in Book (2) part (3) of the present law, where no special provision is prescribed in this part.**

[1] تناول الباب الثاني من الكتاب الثالث للقانون 91 لسنة 2005 ولائحته التنفيذية تحديد الدخل الخاضع للضريبة ، وقد تضمن المواد 51-55 من القانون (5مواد) ، والمواد 75-77 من اللائحة التنفيذية (3مواد)

2- نص المادة (70) من اللائحة التنفيذية

تحدد أرباح النشاط التجاري والصناعي بصافي الربح أو الخسارة الواردة بقائمة الدخل المعدة وفقا لمعايير المحاسبة المصرية، ويراعي في ذلك علي الأخص :

1- التوزيعات :

بالنسبة لإيراد الاستثمارات من شركة مقيمة لشركة أخري يعتمد حساب الإيرادات وفقا لطريقة حقوق الملكية أو طريقة التكلفة.

يتم اعتماد الفروق المدينة والدائنة الواردة قائمة الدخل طبقا لمعايير المحاسبة المصرية .

2- فروق تقييم العملة :

يتم اعتماد الفروق المدينة والدائنة الواردة قائمة الدخل طبقا لمعايير المحاسبة المصرية .

3- تصحيح الأخطاء التي تدرج ضمن حقوق الملكية ولا تحمل علي قائمة الدخل ، ويؤخذ الأثر الضريبي لهذا التصحيح في الاعتبار عند إعداد الإقرار الضريبي وذلك فيما عدا الإهلاكات حيث تتم معالجتها وفقا للقانون .

4- تغيير السياسات :

يؤخذ الأثر الضريبي للتغيير وتعتمد السياسة ذات الأثر الأقل علي الوعاء الضريبي وذلك بغرض حساب الضريبة بالإقرار الضريبي .

5- بالنسبة للاستثمارات :

تلتزم الشركة في تقييمها للاستثمارات المتداولة بإتباع سياسة ثابتة (طريقة القيمة السوقية أو طريقة التكلفة أو القيمة السوقية إيهما أقل) وفقا لمعايير المحاسبة المصرية .

أما بالنسبة للاستثمارات طويلة الآجل يتم اعتماد طريقة التكلفة ، وبالنسبة لإيرادات الاستثمارات من شركات غير مقيمة يعتمد حساب الإيرادات وفقا لطريقة حقوق الملكية .

The commercial and industrial activity profits shall be determined based on the net profit or loss set forth in the income statement prepared according to the Egyptian Accountancy Standards. The following shall in particular be observed :

1 - Distributions :

with regard to investments revenue from a resident company to another resident company, the revenues account shall be accredited according to the proprietary rights or the cost method.

2 - Currency evaluation differences :

The debit and credit differences set forth in the income statement shall be accredited according to the Egyptian Accountancy Standards.

3 - Correcting the mistakes that are included within the proprietary rights and non-charged to the income statement. The tax effect of that correction shall be taken into consideration in preparing the tax return, with the exception of the depreciations as they shall be treated according to the law.

4 – Change of policies :

The tax effect of the change shall be considered, and the policy having the least effect on the taxable base shall be endorsed for the purpose of tax computation in the tax return.

5 – Investments :

In its evaluation of the current investments, the company shall follow a fixed policy (the market value method, the cost method, or the market value whichever is less), according to the Egyptian Accountancy Standards.

But, which regard to long-term investments the cost method shall be approved, and with regard to investments revenues from non-resident companies, the revenues account shall be endorsed according to the proprietary rights method.

ثانياً : الشرح والتحليل والتقييم .

1- تطبيق الاحكام المطبقة علي أرباح النشاط التجاري والصناعي

تنص المادة (51) من القانون على أن تحديد صافي دخل الأشخاص الإعتبارية يتم طبقاً للأحكام المطبقة على أرباح النشاط التجاري والصناعي فيما لم يرد به نص خاص .

وتتمثل تلك الأحكام في المواد أرقام 17-30 من القانون والمواد أرقام 24-40 من اللائحة التنفيذية .

2- تطبيق معايير المحاسبة المصرية

تنص المادة (70) من اللائحة التنفيذية علي تطبيق معايير المحاسبة المصرية في تحديد أرباح النشاط التجاري والصناعي ، وعلي وجه الاخص فيما يتعلق بالتوزيعات ، وفروق تقييم العملة وتغيير السياسات وتقييم الاستثمارات .

### 3/2/2 التكاليف التي لا تعد واجبة الخصم

أولاً : النصوص القانونية

1- نص المادة (52) من القانون

| | |
|---|---|
| لا يعد من التكاليف واجبة الخصم ما يأتي :<br>1- العوائد المدينة التي تدفعها الأشخاص الاعتبارية المنصوص عليها في المادة 47 من هذا القانون علي القروض والسلفيات التي حصلت عليها فيما يزيد علي اربعة امثال متوسط حقوق الملكية وفقا للقوائم المالية التي يتم اعدادها طبقا لمعايير المحاسبة المصرية . | **The following shall not be considered within the deductible costs:**<br>1- The debit interests paid by the juridical persons prescribed in article (47) of the present law on the loans and advances obtained by them in excess of fourfold the property rights average according to the financial statements to be property rights average according to the Accounting Standards. . |

this provision shall not apply to the banks and insurance companies as well as the companies exercising the finance activity that are to be determined by a decree to be issued by the minister.

2-Amounts set aside toward forming or feeding all kinds of appropriation, with the exception of the following:

a) 80 % of the loans appropriations which the banks are committed to from according to the rules of drawing up the income statements and the bases of evaluation as issued by the Central Bank

b) The technical appropriations which the insurance companies to from by applying the provisions of the law on Insurance Supervision and Control in Egypt as promulgated by law No .10 for the year 1981.

3- The profit shares and distributed dividends, and the attendance fees paid to the shareholders for attending the general assembly's meetings.

4- Membership remuneration and allowances obtained by the chairmen and members of the boards of directors.

5- Workers profit share to be distributed according to the law.

6- The other costs prescribed in article (24) of the present law.

ولا يسرى هذا الحكم على البنوك وشركات التأمين ، وكذلك شركات التى تباشر نشاط التمويل التى يصدر بتحديدها قرار من الوزير .

2- المبالغ التي تجنب لتكوين أو تغذية المخصصات على اختلاف أنواعها ، عدا ما يأتى :

a) 80٪ من مخصصات القروض التى تلتزم البنوك بتكوينها وفقا القواعد اعداد وتصوير القوائم المالية واسس التقييم الصادرة عن البنك المركزى .

b) المخصصات الفنية التى تلتزم شركات التأمين بتكوينها بالتطبيق لاحكام قانون الاشراف والرقابة على التأمين فى مصر الصادر بالقانون رقم 10 لسنة 1981 .

3- حصص الأرباح وأرباح الأسهم الموزعة ، ومقابل الحضور الذى يدفع للمساهمين بمناسبة حضور الجمعيات العمومية .

4- ما يحصل عليه رؤساء واعضاء مجالس الادارة من مكافآة العضوية وبدلاتها.

5- حصة العاملين من الارباح التى يتقرر توزيعها طبقا للقانون .

6- التكاليف الأخرى المنصوص عليها فى المادة 24 من هذا القانون .

## 1- نص المادة (58) من اللائحة التنفيذية

تشمل العوائد المدينة ، في تطبيق حكم البند (1) من المادة (52) من القانون ، كل ما يتحمله الشخص الاعتباري من مبالغ مقابل ما يحصل عليه من القروض والسلفيات أيا كان نوعها والسندات والأذون ،وتشمل القروض والسلفيات ، في تطبيق حكم هذا البند السندات وأية صورة من صور التمويل بالدين من خلال أوراق مالية ذات عائد ثابت أو متغير.

ويقصد بحقوق الملكية في تطبيق حكم البند المشار إليه في الفقرة السابقة رأس المال المدفوع مضافا إليه كل من الاحتياطيات والأرباح المرحلة ومخصوما منه الخسائر المرحلة ، علي أن يتم استبعاد فروق إعادة التقييم المرحلة إلي الاحتياطيات في حالة عدم خضوعها للضريبة.

وفي حالة وجود خسائر مرحلة فإنها تخصم من الأرباح المرحلة والاحتياطيات فقط ، وتحسب النسبة علي أساس إجمالي القروض والسلفيات منسوبا إلي باقي حقوق الملكية بعد خصم الخسائر المرحلة وبحد أدني رأس المال المدفوع.

تشمل العوائد المدينة ،في تطبيق حكم البند (1) من المادة (52) من القانون ،كل ما يتحمله الشخص الاعتباري من مبالغ مقابل ما يحصل عليه من القروض والسلفيات أيا كان نوعها والسندات والأذون ،وتشمل القروض والسلفيات ، في تطبيق حكم هذا البند السندات وأية صورة من صور التمويل بالدين من خلال أوراق مالية ذات عائد ثابت أو متغير.

The debit interests, in applying the provision of article (52) item (1) of the law, shall comprise all amounts the juridical person bears in return for the loans and advances obtained thereby, whatever their kind, as well as the bonds and notes. The loans and advances, in applying the provision of this item, shall comprise the debentures and any form of finance by debt through securities with constant or variable interest.

Proprietary rights, in applying the provision of the item referred to in the previous clause, shall comprise the paid- up capital plus all reserves and carried forward profits, less the carried forward losses, providing the revaluation differences carried forward to the reserves shall be eliminated in case they are non-taxable.

In case there are carried forward losses, they shall be deducted only from the carried forward profits and the reserves, The percentage shall be calculated on the basis of the total loans and advances in proportion to the rest of proprietary rights after deducting the carried forward losses, and with the paid-up capital as a minimum.

The debit interests, in applying the provision of article (52) item (1) of the law, shall comprise all amounts the juridical person bears in return for the loans and advances obtained thereby, whatever their kind, as well as the bonds and notes. The loans and advances, in applying the provision of this item, shall comprise the debentures and any form of finance by debt through securities with constant or variable interest.

ويقصد بحقوق الملكية في تطبيق حكم البند المشار إليه في الفقرة السابقة رأس المال المدفوع مضافا إليه كل من الاحتياطيات والأرباح المرحلة ومخصوما منه الخسائر المرحلة ، علي أن يتم استبعاد فروق إعادة التقييم المرحلة إلي الاحتياطيات في حالة عدم خضوعها للضريبة.

وفي حالة وجود خسائر مرحلة فإنها تخصم من الأرباح المرحلة والاحتياطيات فقط، وتحسب النسبة علي أساس إجمالي القروض والسلفيات منسوبا إلي باقي حقوق الملكية بعد خصم الخسائر المرحلة وبحد أدني رأس المال المدفوع.

Proprietary rights, in applying the provision of the item referred to in the previous clause, shall comprise the paid- up capital plus all reserves and carried forward profits, less the carried forward losses, providing the revaluation differences carried forward to the reserves shall be eliminated in case they are non-taxable.

In case there are carried forward losses, they shall be deducted only from the carried forward profits and the reserves, The percentage shall be calculated on the basis of the total loans and advances in proportion to the rest of proprietary rights after deducting the carried forward losses, and with the paid-up capital as a minimum.

2- نص لمادة (59) من اللائحة التنفيذية

مع مراعاة أحكام المادتين السابعة من القانون رقم 91 لسنة 2005 والبند (1) من المادة (52) من القانون يحسب متوسط حقوق الملكية وفقا للمعادلة الآتية :

(حقوق الملكية أول السنة المالية) + (حقوق الملكية آخر السنة المالية) /2

ويحسب متوسط القروض والسلفيات، في تطبيق حكم المادة ذاتها ، طبقا للمعادلة الآتية :

(رصيد القروض والسلفيات أول المدة) + (رصيد القروض والسلفيات آخر المدة) /2

وذلك مع مراعاة استبعاد القروض الحسنة والقروض التي لها عوائد غير خاضعة للضريبة والقروض التي لها فترة سماح لسداد العوائد فقط لحين انتهاء هذه الفترة من القروض والسلفيات التي حصل عليها الشخص الاعتباري عند مقارنة نسبة متوسط القروض والسلفيات إلي متوسط حقوق الملكية وفقا لحكم هذه المادة .

Subject to the provisions of article (7) of law No. 91 for the year 2005, and article (52) item (1) of the law, the average proprietary rights shall be computed according to the following equation :

$$\frac{\text{Proprietary rights at the beginning of the financial year + proprietary rights at the end of the financial year}}{2}$$

The average loans and advances, in applying the provision of the same article, shall be computed as follows :

$$\frac{\text{loans and advance balance at the beginning of the period + loans and advance at the end of the period}}{2}$$

The foregoing shall be subject to eliminating the interest- free loans, loans with non- taxable interests, and loans with a grace period for settling the interests only until the end of this period, for among the loans and advance obtained by the juridical person, in comparing the ratio of the average loans and advance to the average proprietary rights, according to the provision of this article.

## 3- نص المادة (60) من اللائحة التنفيذية

يجب إتباع القواعد التالية عند تحديد المخصصات التي تعد من التكاليف واجبة الخصم في تطبيق أحكام الفقرة (أ) من البند (2) من المادة (52) من القانون :

1- يتم تحديد المخصصات التي تم تكوينها خلال العام وفقا للمعايير الصادرة عن البنك المركزي بشأن إعداد وتصوير القوائم المالية ويحمل منها نسبة 80٪ ضمن التكاليف واجبة الخصم.

2- يتم تحديد المستخدم من مخصصات القروض لتغطية الديون المعدومة التي حدثت خلال العام ، وإذا كان المستخدم من هذه المخصصات يزيد عن نسبة الـ80 ٪ المحملة ضمن التكاليف واجبة الخصم ، يتم خصم هذه الزيادة من المخصصات المكونة السابق خضوعها للضريبة .

وبصفة عامة تخصم الزيادة المشار إليها من المخصصات التي لم يسبق خضوعها للضريبة أولا.

3- يراعي إضافة ما يتم تحصيلة من قروض سبق إعدامها إلي الوعاء الخاضع الضريبة إذا كان سبق اعتماد هذه القروض كديون معدومة قبل تطبيق القانون ، أما بالنسبة للقروض التيتمت معالجتها وفقا لأحكامه فيتم إضافة 80٪ مما يتم تحصيلة منها إلي وعاء الضريبي .

وفي تطبيق حكم البند (2) من المادة (52) من القانون ، تضاف قيمة الفوائد المجنبة إلي الوعاء الخاضع للضريبية وما يتم تحصيلة من الفوائد المهمشة ، ويخصم ما يتم إعدامه من الفوائد المجنبه ،ولا تجوز إضافة الفوائد المهمشة إلي وعاء الضريبة .

In applying the provisions of the first clause of item (2) of article (52) of the law, the following rules shall be followed in determining the appropriations considered as deductible costs :

1 – The appropriations formed during the year shall be determined according to the norms issued by the Central Bank concerning financial statements preparation and photocopying, out of which 80% shall be charged within the deductible costs.

2 - The amounts used from the loan appropriations for covering the bad debts occurring during the year shall be determined . If the amounts used from these appropriations exceed the 80% that is charged within the deductible costs, this increase shall be deducted from the formed appropriation that were formerly taxed.

In general, the said increase shall be deducted from the appropriations that were not subject first to the tax .

3 -The amounts recovered from loans previously written off shall be added to the taxable base if these loans were acknowledged as bad debts before applying the law. But, with regard to the loans that were tackled according to the law, the equivalent of 80% if the amounts recovered shall be added to the taxable base.

In applying the provision of article (52) item (2) of the law, the value of interests set aside shall be added to the taxable base and to the recovered margined interests. The portion written off from the interests set aside shall b deducted, and the margined interests shall not be added to the taxable base.

## ثانياً : الشرح والتحليل والتقييم

حددت المادة (52) من القانون والمواد (58-60) من اللائحة التنفيذية التكاليف التي لا تعتبر واجبة الخصم على النحو التالي :

1- العوائد المدينة التي تدفعها الأشخاص الإعتبارية على القروض والسلفيات (أيا كان نوعها والسندات والأذون واية صورة من صور التمويل بالدين من خلال أوراق مالية ذات عائد ثابت أو متغير) التي حصلت عليها فيما يزيد على أربعة أمثال متوسط حقوق الملكية وفقاً للقوائم المالية التي يتم إعدادها طبقاً لمعايير المحاسبة المصرية ، ولا يسري ذلك الحكم على البنوك وشركات التأمين وكذلك الشركات التي تباشر نشاط التمويل ويتم تحديد حقوق الملكية على النحو التالي :

A)ويقصد بحقوق الملكية :

رأس المال المدفوع

+الأحتياطيات والأرباح المرحلة

(-)الخسائر المرحلة

(-)فروق إعادة التقييم المرحلة إلى الإحتياطيات في حالة عدم خضوعها للضريبة.

وفي حالة وجود خسائر مرحلة فإنها تخصم من الأرباح المرحلة والإحتياطيات فقط وتحسب النسبة على أساس إجمالي القروض منسوبا إلى باقي حقوق الملكية بعد خصم الخسائر المرحلة وبحد أدنى رأس المال المدفوع .

B) يتم حساب متوسط حقوق الملكية (طبقا للمادتين السابعة من القانون 11 لسنة 2005 والبند (1) من المادة (52) على النحو التالي :

(حقوق الملكية أول السنة المالية + حقوق الملكية آخر السنة ) / 2

C) كما يتم حساب متوسط القروض طبقاً للمعادلة التالية :

(رصيد القروض أو ل المدة + رصيد القروض آخر المدة ) / 2

مع مراعاة إستبعاد ما يلي :

- القروض الحسنة .
- القروض التي لها عوائد غير خاضعة للضريبة .
- القروض التي لها فترة سماح لسداد العوائد فقط .

لا يسري ذلك الحكم على كل من البنوك وشركات التأمين والشركات التي تباشر نشاط التمويل .

وتقوم الأشخاص الإعتبارية بإعداد بيان بتلك العوائد المدينة التي يتم إضافتها للعوائد المدينة وإرفاقها ضمن جدول رقم 405 المرافق بالإقرار الضريبي على النحو التالي :

جدول رقم (405)

بيان بالعوائد المدينة التي يتم إضافتها للوعاء الضريبي

| م | بيـــــان | القيمة بالجنيه |
|---|---|---|
| 1 | العائد المسدد على قروض فيما يجـاوز مثلـــي سـعر الائتمان والخصم . | |
| 2 | عوائد القروض والديون على اختلاف أنواعها المدفوعة لأشخاص طبيعيين غير خاضعين للضريبة أو معفيـين منها . | |
| 3 | العوائد المدفوعة على القروض والسلفيات فيما يزيـد عن النسب الواردة بالقانون | |
| الإجمالـــــي | | |

يشمل هذا البند كافة العوائد المدينة التي لا يتوافر فيها شروط التكـاليف واجبـة الخصم والمحملة على قائمة الدخل ومن ثم يـتم إسـتبعادها مـن قائمـة الـدخل وإضافتها إلى صافي الربح المحاسبي . (بند رقم 209)

ويراعى إستيفاء الأشخاص الإعتبارية بيانات أخرى متممة للإقـــرار الخاص بتلك العوائد الموضحة بالجدول رقم 501 على النحو التالي :

## بيانات أخرى متممة للإقرار 500

| 501 : التكاليف الغير واجبة الخصم | | |
|---|---|---|
| س1 : هل جـــاوزت نـــسبة متوســـط القـــروض والسلفيات إلى متوسط حقـــوق الملكيــــة النـــسبة الموجودة في الجدول التالي : | نعم | لا |
| 8 : 1 للسنة الضريبية 2005 | | |
| 7 : 1 للسنة الضريبية 2006 | | |
| 6 : 1 للسنة الضريبية 2007 | | |
| 5 : 1 للسنة الضريبية 2008 | | |
| 4 : 1 للسنة الضريبية 2009 | | |
| إذا كانت الإجابة (بنعم) يجب كتابة الجدول التالي : | | |
| بيـــــــان | القروض (القيمة بالجنيه) | حقوق الملكية (القيمة بالجنيه) |
| رصيد أول المدة | | |
| رصيد آخر المدة | | |
| الإجمالي | | |
| المتوسط الحسابي | | |
| النسبة = متوسط القروض والسلفيات<br>متوسط حقوق الملكية | | |
| العوائد المدينة المحملة على قائمة الدخل | | |
| الزيادة في العوائد المدينة عن النسبة المـــسموح بها | | |

| س2 : هل تضمنت قائمة الدخل أي مما يلي : | نعم | لا |
| --- | --- | --- |
| (أ) عوائد مدينة على قروض معدلها يجاوز مثلي سعر الائتمان والخصم بالبنك المركزي | | |
| (ب) عوائد مدينة مدفوعة لأشخاص طبيعيين غير خاضعين للضريبة أو معفيين منها | | |
| (ج) عوائد دائنة معفاة أو غير خاضعة للضريبة | | |
| إذا كانت الإجابة (بنعم) لأي من البنود بعاليه يجب كتابة الجدول التالي : | | |
| | معدل العائد | قيمة العوائد بالجنيه |
| العوائد المدينة فيما يزيد عن مثلي سعر الإئتمان والخصم بالبنك المركزي | | |
| العوائد المدينة المدفوعة لأشخاص طبيعيين غير خاضعين للضريبة أو معفيين منها | | |
| عوائد دائنة معفاة أو غير خاضعة للضريبة | | |
| الإجمالي | | |

2- المبالغ التي تجنب لتكوين أو تغذية المخصصات فيما عدا :

A) 80% من مخصصات القروض التي تلتزم البنوك بتكوينها وفقاً لقواعد إعداد وتصوير القوائم المالية وأسس التقييم الصادرة عن البنك المركزي .

B) المخصصات الفنية التي تلتزم شركات التأمين بتكوينها بالتطبيق لأحكام قانون الإشراف والرقابة في مصر ( الصادر بالقانون رقم 10 لسنة 1981) .حيث يتعين على الأشخاص الإعتبارية إعداد بيان تفصيلي بحركة المخصصات والإحتياطيات وإرفاقه ضمن جدول رقم 404 المرافق للإقرار الضريبي .

## جدول رقم (404) مرفق بالإقرار الضريبي

بيان حركة المخصصات والإحتياطيات

| م | اسم المخصص أو الإحتياطي | رصيد أول الفترة | إضافات خلال العام | | | الإجمالي | الإستخدامات | | | أخرى | رصيد آخر الفترة |
|---|---|---|---|---|---|---|---|---|---|---|---|
| | | | محملة على قائمة الدخل | محملة على قائمة المركز المالي | أخرى | | إستخدام فعلي في الغرض | تحويل إلى مخصصات أخرى | إستخدام في غير الغرض | | |
| 1 | | | | | | | | | | | |
| 2 | | | | | | | | | | | |
| 3 | | | | | | | | | | | |
| 4 | | | | | | | | | | | |
| 5 | | | | | | | | | | | |
| 6 | | | | | | | | | | | |
| 7 | | | | | | | | | | | |
| 8 | | | | | | | | | | | |
| 9 | مخصص القروض بالبنوك | | | | | | | | | | |
| 10 | المخصصات الفنية لشركات التأمين | | | | | | | | | | |
| 328 – الإجمالـــــي | | | | | | | | | | | |

يراعى إيضاح الإضافات الأخرى والاستخدامات الأخرى ومصدرها .

يتضمن هذا الجدول بيان بإجمالي قيمة الإضافات والإستخدامات التي تمت مع المخصص أو الإحتياطي ويراعى ما يلي :

1- يتم زيادة صافي الربح المحاسبي بقيمة الإضافات للمخصصات التي تمت خلال العام (المحملة على قائمة الدخل أو المركز المالي بحسب الأحوال ) . (بند رقم 207)

2- يتم خصم نسبة 80% من المكون لمخصص القروض للبنوك الذي يتم إعداده وفقا للمعايير الصادرة عن البنك المركزي . (بند رقم 309)

3- يتم خصم المخصصات الفنية التي تلتزم شركات التأمين بتكوينها وفقاً للأنظمة الخاضعة لها . (بند رقم 310 )

3- حصص الأرباح وأرباح الأسهم الموزعة بالإضافة إلى مقابل الحضور المدفوع للمساهمين بمناسبة حضور الجمعيات العمومية .

4- مكافآت وبدلات العضوية التي يحصل عليها رؤوساء وأعضاء مجالس الإدارة .

5- حصة العاملين من الأرباح المقرر توزيعها .

6- التكاليف التالية (المنصوص عليها في المادة (24) من القانون ) :

- الاحتياطيات والمخصصات .
- الغرامات والعقوبات المالية والتعويضات بسبب ارتكاب الممول أو أحد تابعيه جناية أو جنحة عمومية .
- الضريبة على الدخل .
- العائد المسدد على قروض فيما يجاوز مثلي سعر الائتمان والخصم المعلن لدى البنك المركزي في بداية السنة الميلادية التي تنتهي فيها السنة الضريبية .
- عوائد القروض والديون المدفوعة للأشخاص الطبيعيين غير الخاضعين أو المعفيين من الضريبة .

## 3/2/3 الأرباح الرأسمالية غير الخاضعة للضريبة

## Nontaxable Capital Coins

### أولاً : النصوص القانونية

#### 1- نص المادة (53) من القانون

في حالة تغيير الشكل القانوني لشخص اعتباري او اكثر لا يدخل في حساب الارباح والخسائر الرأسمالية الناتجة عن اعادة التقييم ، بشرط اثبات الاصول والالتزامات بقيمتها الدفترية وقت تغيير الشكل القانوني وذلك لاغراض حساب الضريبة ، وان يتم حساب الاهلاك على الاصول وترحيل المخصصات والاحتياطيات وفقا للقواعد المقررة قبل اجراء هذا التغيير.

ويعد تغييراً للشكل القانوني على الاخص ما يأتي :

1- اندماج شركتين مقيمتين او اكثر.

2- تقسيم شركة مقيمة الى شركتين مقيمتين اواكثر.

3- حول شركة أشخاص إلى شركة أموال أو تحول شركة أموال إلى شركة أموال أخرى.

4-شراء أو الاستحواذ على 50٪ أو اكثر من الأسهم أو حقوق التصويت ، سواء من حيث العدد أو القيمة في شركة مقيمة مقابل اسهم في الشركة المشترية أو المستحوذة.

5-شراء أو الاستحواذ على 50٪ أو اكثر من أصول والتزامات شركة مقيمة من قبل شركة مقيمة أخرى في مقابل اسهم في الشركة المشترية أو المستحوذة.

In case of changing the legal from of one or more juridical persons, the capital profits or losses resulting from the re-evaluation shall not be included in the profits and losses account, providing the assets and liabilities shall be recorded with their book value at the time of changing the legal from for the purpose of tax calculation. Calculating the assets depreciation and carrying forward the appropriations and reserves shall take place according to the rules prescribed before carrying out that change.

The following shall particularly be considered a change of the legal from:

1- Merger of one or more resident companies.
2- Division of a resident company into two or more resident companies.
3-Transformation of a partnership into an association of capital, or of an association of capital into another association of capital.
4- Purchase or possession of 50 % or more of the share or voting rights, whether in terms of the number or value, in a resident company, against shares in the purchasing or possessing company.
5- Purchase or possession of 50 % or more of the assets and liabilities of a resident company by anther resident company against shares in the purchasing or possessing company.
6- Transformation of a juridical person into an association of capital.

1- نص المادة (61) من اللائحة التنفيذية

| | |
|---|---|
| لا يدخل في وعاء الضريبة ، في تطبيق حكم المادة(53) من القانون ، الأرباح والخسائر الرأسمالية الناتجة عن إعادة التقييم في حالة تغيير الشكل القانوني للشخص الاعتباري ،وذلك بالشروط الآتية : <br>1- أن يتم إثبات الأصول والالتزامات بقيمتها الدفترية وقت تغيير الشكل القانوني . <br>2- أن يتم حساب الإهلاك علي الأصول وترحيل المخصصات والاحتياطيات وفقا للقواعد المقررة علي القيم الدفترية للأصول والالتزامات قبل إجراء هذا التغيير . | In applying the provision of article (53) of the law, the capital profits and losses resulting from the revaluation process in case of changing the legal form of the juridical person shall not be included in the taxable base, with the following conditions : <br>1 -The assets and liabilities shall be recorded with their book value at the time of changing the legal form . <br>2 -The depreciation shall be computed on the assets, and the appropriations and reserves shall be carried forward according to the rules prescribed for the book values of assets and liabilities before carrying out the said change . |

2- نص المادة (62) من اللائحة التنفيذية

| | |
|---|---|
| في تطبيق حكم المادة (53) من القانون ،علي الشخص الاعتباري إثبات الأصول والالتزامات في الدفاتر والسجلات التي يلتزم بإمساكها طبقا لحكم المادة (78) منه علي أساس القيمة بعد إعادة التقييم، كما أن عليه إعداد قائمة الدخل وفقا لهذه القيم. | In applying the provision of article (53) of the law, the juridical person shall record the assets and liabilities in the books and registers it is committed to hold according to the provision of article (78) of the law, on the basis of their values after revaluation. It shall also prepare the income statement according to these values . |

3- نص المادة (63) من اللائحة التنفيذية

لأغراض حساب الضريبة طبقا لحكم المادة (53) من القانون ، تحتفظ الشركة بالقوائم المالية وبكشوف وسجل يبين فيه القيم الدفترية للأصول والالتزامات قبل تغيير الشكل القانوني .

ويجب متابعة فروق إعادة التقييم الناتجة عن تغيير الشكل القانوني للشخص الاعتباري ، وتكون المعاملة الضريبية لها علي النحو الآتي :

1- في حالة التصرف في الأصول الثابتة ، المنصوص عليها في البنود (1) و(2) و(4) من المادة (25) من القانون ، تخضع الأرباح الرأسمالية الناتجة عن التصرف في هذه الأصول للضريبة ، ويتم حسابها علي أساس الفرق بين القيمة الدفترية قبل تغيير الشكل القانوني وبين قيمة التصرف فيها .

2- بالنسبة للأصول المنصوص عليها في البند (3) من المادة (25) من القانون يتم حساب الإهلاك الخاص بها علي أساس القيمة الدفترية لها قبل تغيير الشكل القانوني، وفي حالة التصرف فيها يتم معالجتها وفقا لأحكام المادة (26) من القانون .

3- سيتم متابعة حركة الاحتياطيات والمخصصات علي أساس أرصدة هذه الاحتياطيات والمخصصات قبل تغيير الشكل القانوني ، وتخضع الزيادة التي تطرأ عليها ويكون مصدرها من فروق إعادة التقييم المنصوص عليه في البندين (1) و (2) من هذه المادة والسابق خضوعها للضريبة في حالة إضافتها للاحتياطيات .

Fax tax calculation purposes according to the provision of article (53) of the law, the company shall maintain the financial statements, lists and a register in which are indicated the book values of the assets and liabilities before changing the legal form .

The revaluation differences resulting from changing the legal form of the juridical person shall be followed up, and the fiscal treatment of these differences shall be as follows :

1 -In case of disposing of the fixed assets prescribed in article (25) items (1,2 and 4) of the law, the capital profits resulting from disposing of these assets shall be taxable and shall be calculated on the basis of the difference between the book value before changing the legal form and the value of disposal thereof. 2 -With regard to the assets prescribed in article (25) item (3) of the law, their depreciation shall be reckoned on the basis of their book value before changing the legal form . In case of disposing of these assets, they shall be dealt with according to the provisions of article (26) of the law .

3-The reserves and appropriation movement shall followed up on the basis of the stock of these reserves and appropriations before changing the legal form. The increase introduced to them and originating from the tax revaluation differences shall be taxable, with the exception of the differences originating from the revaluation prescribed in items (1 and 2) of the present article which were previously taxed in case of adding them to the reserves .

4- نص المادة (64) من اللائحة التنفيذية

| | |
|---|---|
| في حالة إخلال الشركة بشرط إثبات الأصول والالتزامات بالقيمة الدفترية وقت تغيير الشكل القانوني لأغراض الضريبة فإن الأرباح الرأسمالية الناتجة عن تغيير الشكل القانوني تخضع الضريبة قبل خصم أي خسائر منها ، ودون إخلال بحق الشركة في اعتماد نسب الإهلاكات وفقا القيم الجديدة بعد إعادة التقييم ، ويعتمد التغيير في الشكل القانوني من تاريخ التأشير في السجل التجاري. | In case the company infringes the condition for recording the assets and liabilities according to their book value at the time of changing the legal form for tax purposes, the capital profits resulting from change in the legal form shall be taxable before deducting any losses from them, and without prejudice to the company's right to endorse the percentages of depreciations according to the new values following revaluation.<br>The change in the legal form shall be approved effective from the date of endorsing the same on the commercial register |

## ثانياً : الشرح والتحليل والتقييم

تطبيقا لنصوص المادة (53) من القانون والمواد (61) ، (62) ، (63) ، (64) من اللائحة التنفيذية تتحدد الارباح الرأسمالية غير الخاضعة الضريبة على النحو التالي :-

A) لا يدخل في حساب الأرباح والخسائر في حالة تغير الشكل القانوني لشخص إعتباري (شركات الأشخاص أو الأموال) أو أكثر من الأرباح أو الخسائر الناتجة عن إعادة التقييم بشرط [1]:

---

[1] يعد تغيير للشكل القانوني على الأخص ما يأتي :

1- إندماج شركتين أو أكثر .

2- تقسيم شركة مقيمة إلى شركتين أو أكثر .

3- تحول شركة أشخاص إلى شركة أموال أو تحويل شركة أموال إلى شركة أموال أخرى .

4- شراء أو الأستحواذ على 50% أو أكثر من الأسهم أو حقوق التصويت (سواء من حيث العدد أو القيمة ) في شركة مقيمة مقابل أسهم في الشركة المشترية أو المستحوذة .

5- شراء أو الأستحواذ على 50% أو أكثر من أصول وإلتزامات شركة مقيمة من قبل شركة مقيمة أخرى مقابل أسهم في الشركة المشترية أو المستحوذة .

6- تحول شخص إعتباري إلى شركة أموال .

1- إثبات الأصول والإلتزامات بقيمتها الدفترية وقت تغيير الشكل القانوني .

2- أن يتم حساب الإهلاك على الأصول وترحيل المخصصات والإحتياطيات وفقاً للقواعد المقررة على القيم الدفترية للأصول والالتزامات قبل إجراء هذا التغيير .

3- إثبات الأصول والإلتزامات في الدفاتر والسجلات التي يلتزم بإمساكها على أساس القيم بعد إعادة التقييم (طبقاً لأحكام المادة 78 من القانون) .

4- لأغراض حساب الضريبة تحتفظ الشركة بالقوائم المالية وبكشوف وسجل يبين فيه القيم الدفترية للأصول والالتزامات قبل تغيير الشكل القانوني .

5- متابعة فروق إعادة التقييم الناتجة عن تغيير الشكل القانوني للشخص الإعتباري وتكون المعاملة الضريبية لها كما يلي :

a- في حالة التصرف في الأصول الثابتة المنصوص عليها في البنود 1، 2، 4 من المادة (25) من القانون تخضع الأرباح الرأسمالية الناتجة عن التصرف فيها للضريبة ويتم حسابها على أساس الفرق بين القيمة الدفترية قبل تغيير الشكل القانوني وبين قيمة التصرف فيها .

b- أما بالنسبة للأصول المنصوص عليها في البند (3) من المادة (25) فيتم حساب الإهلاك الخاص بها على اساس القيم الدفترية لها قبل تغيير الشكل، وفي حالة التصرف فيها يتم معالجتها وفقاً لنص المادة 26 من القانون .

c- يتم متابعة حركة الإحتياطيات والمخصصات على أساس أرصدتها قبل تغيير الشكل القانوني ، وتخضع للضريبة الزيادة التي تطرأ عليها ويكون مصدرها من فروق إعادة التقييم فيما عدا الفروق الناتجة من

إعادة التقييم في البندين (1، 2) من تلك المـــادة والـــسابق خـــضوعها للضريبة في حالة إضافتها للأحتياطيات .

B) في حالة إخلال الشركة بشرط إثبات الأصول والإلتزامات بالقيمـــة الدفترية وقت تغيير الشكل القانوني فإن الأرباح الرأسمالية الناتجة عن ذلك التغيير تخضع للضريبة قبل خصم أي خسائر منها ، ودون إخلال بحـــق الشركة في اعتماد نسب الإهلاك وفقاً للقيم الجديدة بعد إعادة التقييم ويعتمد التغيير في الشكل القانوني من تاريخ التأشير في السجل التجاري .

## 4/2/3 خصم الضريبة الأجنبية المسددة وعدم خصم الخسائر المحققة بالخارج

**أولاً : النصوص القانونية**

**1- نص المادة (54) من القانون**

تخصم الضريبة الاجنبية التى تقوم بأدائها شركة مقيمة عن ارباحها المحققة فى الخارج من الضريبة المستحقة عليها وفقا لاحكام هذا القانون وبشرط تقديم المستندات المؤيدة لها .

ولا تخصم الخسائر المحققة فى الخارج من وعاء الضريبة فى مصر عن ذات الفترة الضريبية او اى فترة تالية .

ولا يجوز أن يتجاوز الخصم المذكور بالفقرة الاولى الضريبة واجبة السداد فى مصر والتى كان يمكن ان تستحق عن الارباح المحققة من اعمال فى الخارج .

The foreign tax paid by a resident company on its profits witch are realized abroad shall be deducted from the tax payable by it according to the provisions of the provision of the present law, conditional upon submitting the relevant supporting documents.

Losses incurred abroad shall not be deducted from the taxable base in Egypt for the same fiscal period or any other subsequent period.

The deduction prescribed in the first clause shall not exceed the tax payable in Egypt, which might have possibly been payable on the profits realized from works abroad.

## 2- نص المادة (65) من اللائحة التنفيذية

يقصد بالأرباح المحققة في الخارج التي يسري بشأنها نظام خصم الضريبة الأجنبية من الضريبة علي الدخل في مصر، المنصوص عليه في المادة (54) من القانون، أرباح العمليات والفروع والتوزيعات وناتج التعامل في الأوراق المالية التي تحصل عليها الشركات المقيمة مقابل استثماراتها في شركات بالخارج والإتاوات والإيجارات والفوائد المحصلة علي قروض ممنوحة بالخارج.

The profits realized abroad, in respect of which the system of deducting the foreign tax from the income tax in Egypt as prescribed in article (54) of the law is applicable, shall mean the profits of transactions and the branches and distributions, and also the yields realized from dealing in the securifies obtained by the resident companies in return for their investments in companies abroad, besides the royalties, rentals and the yields from loans granted abroad.

## 3- نص المادة (66) من اللائحة التنفيذية

يشترط لخصم الضريبة الأجنبية المدفوعة بالخارج من الضريبة علي الدخل في مصر، في تطبيق حكم المادة (54) من القانون، ما يأتي:

1- أن تقدم الشركة المستندات المؤيدة لسداد الضريبة الأجنبية لحسابها.

2- ألا يتجاوز خصم الضريبة المؤداة في الخارج الضريبة واجبة السداد في مصر التي يتم تحديدها وفقا للقانون.

3- ألا يتجاوز ما يدخل في نظام الخصم بالنسبة للضريبة علي التوزيعات وناتج التعامل في الأوراق المالية الضريبة المباشرة المستقطعة من هذه المبالغ.

ويتم حساب الضريبة الواجبة السداد في مصر علي أساس إجمالي الأرباح المحققة في الخارج الداخلة ضمن إيراد الشركة المقيمة مضروبا في سعر الضريبة المنصوص عليه في الفقرة الأولي من المادة (49) من القانون.

For deducting the foreign tax paid abroad from the income tax in Egypt, in applying the provision of article (54) of the law, it is provided that:

1 -The company shall submit the documents supporting the settlement of the foreign tax for its acc2 - Deducting the tax paid abroad shall not exceed the tax payable in Egypt as determined in accordance with the law .

3 -The amounts included in the system of deduction, concerning the tax on distributions and on the yield realized from dealing in securities, shall not exceed the direct tax deducted from these amounts unt .

o The tax payable in Egypt shall be reckoned on the basis of the total profits realized abroad and included within the revenue of the resident company multiplied by the tax rate prescribed in the first clause of article (49) of the law .

4- نص المادة (67) من اللائحة التنفيذية

| في تطبيق حكم المادة (54) من القانون ، يراعي عدم خصم أي خسائر محققة في الخارج من الأرباح المحققة في مصر . وتعامل الأرباح المحققة في كل دولة علي حدة معاملة مستقلة عن الإرباح المحققة من الدول الأخرى ، ولا يجوز خصم خسائر النشاط في دولة من أرباح النشاط في دولة أخرى . | In applying the provision of article (54) of the law, it shall be observed not to deduct any losses realized aboard from the profits realized in Egypt. The profits realized in each country separately shall be treated independently from the profits realized in the other countries. The losses of the activity in one country shall not be deducted from the profits of the activity in another country. |
|---|---|

**ثانياً : الشرح والتحليل والتقييم**

تنص المادة (54) من القانون والمادتين (65) ،(66) ، (67) من اللائحة التنفيذية علي مراعاة ما يلي :-

1- تخصم الضريبة الأجنبية المسددة عن طريق شركة مقيمة عن أرباحها المحققة في الخارج عن ما يلي :

- أرباح الفروع والعمليات .
- التوزيعات .
- ناتج التعامل في الأوراق المالية التي تحصل عليها الشركات المقيمة مقابل استثماراتها في شركات بالخارج .
- الإتاوات .
- الإيجارت .
- العوائد الحصلة على قروض ممنوحة بالخارج .

ويشترط لخصم تلك الضريبة المسددة بالخارج :

- تقديم الشركة المستندات المؤيدة لسداد الضريبة الأجنبية لحسابها .

- ألا يتجاوز خصم تلك الضريبة الضريبة واجبة السداد في مصر ، ويتم حسابها على اساس إجمالي الأرباح المحققة في الخارج الداخلة ضمن إيراد الشركة المقيمة مضروبا في سعر الضريبة .

2- يراعى عدم خصم أي خسائر محققة في الخارج من الأرباح المحققة في مصر عن ذات الفترة أو أي فترة تالية ، حيث تعامل الأرباح المحققة في كل دولة على حدة معاملة مستقلة عن الأرباح المستحقة من الدول الأخرى .

3- ألا يتجاوز ما يدخل في نظام الخصم (بالنسبة للضريبة على التوزيعات وناتج التعامل في الأوراق المالية) الضريبة المباشرة المستقطعة من هذه المبالغ .

ويراعى أن تقوم الأشخاص الإعتبارية بإستيفاء ضمن بيانات أخرى متممة للأقرار توضح تفاصيل الإيرادات المحققة بالخارج في الجدول رقم 505 على النحو التالي :

**505 الإيرادات المحققة بالخارج**

| | نعم | لا |
|---|---|---|
| هل لدى الشركة إيرادات محققة بالخارج ؟ | | |

**إذا كانت الإجابة (نعم) فيجب كتابة الجدول التالي :**

| البيان | عمليات وأرباح فروع | توزيعات | ناتج تعامل في أوراق مالية | إتاوات وإيجارات وفوائد قروض |
|---|---|---|---|---|
| | | | | |
| | | | | |
| | | | | |

كما يراعى إستيفاء الجدول رقم 407 المرافق للإقرار الضريبي :

جدول رقم (407)

أرباح أو خسائر العمليات و الفروع و العوائد و التوزيعات وناتج التعامل

في الأوراق المالية حسب كل دولة

| م | الدولة | العوائد والتوزيعات وغيرها | أرباح أو خسارة العملية أو الفرع | الضريبة الأجنبية المسددة |
|---|---|---|---|---|
| 1 | | | | |
| 2 | | | | |
| 3 | | | | |
| 4 | | | | |
| 5 | | | | |
| 6 | | | | |
| 7 | | | | |
| 8 | | | | |
| 9 | | | | |
| 10 | | | | |
| 331 – الإجمالـــــــى | | | | |

– يتم إعداد هذا الجدول بواسطة الأشخاص الإعتبارية المقيمة في مـــصر وفقــاً لأحكــام المادة (2) من القانون ، ويراعى عنــد كتابتــه بيــان الأربــاح والخــسائر للفــروع أو المشروعات التي تتم بالخارج لكل دولة على حدة ، كما يشمل العوائد و التوزيعات وناتج التعامل في الأوراق المالية لكل دولة على حدة ، ويراعـــى بالنــسبة للــضريبة الأجنبيـــة المسددة ألا يندرج بالنسبة للعوائد والتوزيعات وناتج التعامل في الأوراق الماليــة ســوى الضريبة المقطوعة المتصلة في الخارج فقط .

### 5/2/3 ترحيل الخسائر

#### أولاً : النصوص القانونية

1- نص المادة (55) من القانون

| | |
|---|---|
| لا يسري حكم المادة 29 على الخسائر التي تحملتها الشركة في الفترة الضريبية والفترات السابقة اذا طرأ تغيير في ملكية رأس مالها بنسبة تزيد على 50٪ من الحصص او الاسهم او في حقوق التصويت على ان يصاحب ذلك تغيير النشاط.<br>ويشترط لسريان حكم الفقرة السابقة على الشركات المساهمة وشركات التوصية بالاسهم ان تكون اسهمها غير مطروحة للتداول في سوق الاوراق المالية المصرية . | The provision of article (29) shall not apply to the losses sustained by the company in the fiscal period and the previous periods if a change occurs in the ownership of its capital exceeding 50 % in the shares or stocks, or in the voting rights, providing this shall be accompanied by a change of the activity.<br>For the provision of the previous clause to apply to the joint stock companies and the companies limited by shares, their shares shall not be circulated in the Egyptian stock Exchange. |

2- نص المادة (68) من اللائحة التنفيذية

| | |
|---|---|
| لا يعتبر تغييرا للنشاط في تطبيق حكم الفقرة الأولي من المادة (55) من القانون إضافة نشاط مرتبط بالنشاط الأصلي أو مكمل له .<br>وإذا طرأ تغيير في ملكية رأسمال الشركة فلا يجوز لها ترحيل الخسائر التي تحملتها خلال الفترة أو الفترات الضريبة السابقة ، في حالة توافر الشروط الآتية : | In applying the provision of the first clause of article (55) of the law, adding an activity related to or complementing the original activity shall not be considered a change of the activity.<br>If a change occurs in the ownership of a company's capital, the losses sustained by that company during the previous fiscal period(s) shall not be carried forward, in case of fulfilling the following conditions |

1- أن تزيد نسبة التغيير في ملكية رأسمال الشركة علي 50 ٪ من الحصص أو الأسهم أو في حقوق التصويت .

2- تغيير نشاط الشركة .

3- أن تكون أسهم الشركة غير مطروحة للتداول في سوق الأوراق المالية المصرية وذلك بالنسبة للشركات المساهمة وشركات التوصية بالأسهم.

وفي حالة عدم توافر أي من الشروط الواردة بالبنود (1) و(2) و(3) من هذه المادة ، يحق للشركة ترحيل الخسائر شرط ألا تتحقق هذه الشروط مجتمعة خلال الثلاث سنوات التالية لتحقق أي منها .

1 -The percentage of the change in the ownership of the company's capital shall exceed 50% of the shares or stocks or in the voting rights

2 -Changing the company's activity .

3 - The company's shares shall not be floated for negotiation in the Egyptian stock exchange, concerning the joint stock companies and partnerships limited by shares. In case none of the conditions prescribed in items ( 1, 2 and 3) of the present article are fulfilled, the company shall have the right to carry forward the losses, providing these conditions shall not be realized jointly within the three years subsequent to the realization of any one of them .

3- نص المادة (69) من اللائحة التنفيذية

لا يعتد بالتغيير في الشكل القانوني للشخص الاعتباري أو التغيير في ملكية رأسماله ، إذا ثبت أن التغيير كان بقصد تجنب الالتزامات الضريبية .

The change of legal form of the juridical person or the change in ownerships of its capital shall not be reckoned with if it is established that the aim of the change was to avoid the tax liabilities .

## ثانياً : الشرح والتحليل والتقييم

1- يسري حكم المادة (29) على الخسائر التي تحققها الأشخاص الإعتبارية حيث ترحل لمدة خمسة اعوام .

2-تنص المادة (58) من القانون والمادة (86) من اللائحة التنفيذية على عدم سريان حكم المادة (29) على الخسائر التي تحملتها الشركة في حالة توافر الشروط التالية:

a) أن تزيد نسبة التغيير في ملكية رأس مالها على 50% من الحصص أو الأسهم أو في حقوق التصويت.

b) تغيير نشاط الشركة (ولا يعتبر تغيير للنشاط إضافة نشاط مرتبط بالنشاط الأصلي أو مكمل له).

c) أن تكون أسهم الشركة غير مطروحة للتداول في سوق الأوراق المالية المصرية وذلك بالنسبة للشركات المساهمة وشركات التوصية بالأسهم.

3- تطبقا لنص المادة (69) من اللائحة التنفيذية لا يعتد بالتغيير في الشكل القانوني للشخص الإعتباري أو التغيير في ملكية رأس ماله إذا ثبت أن ذلك التغيير كان بقصد تجنب الإلتزامات الضريبية.

وينبغي على الأشخاص الإعتبارية عند إعداد الإقرار الضريبي على صافي أرباحها أن تقدم بيان بتلك الخسائر المرحلة في الجدول رقم 412 المرافق للإقرار الضريبي على النحو التالي :

# جدول رقم (412) مرفق بالإقرار الضريبي

**جدول رقم (412)**

**بيان الخسائر المرحلة عن السنوات الخمس السابقة على تاريخ تقديم الإقرار**

| السنة | صافي الخسارة | عدد سنوات الترحيل | المبالغ السابق ترحيلها | مبالغ لم يتم ترحيلها |
|---|---|---|---|---|
| | | | | |
| | | | | |
| | | | | |
| | | | | |
| 336 - إجمالي الخسائر الواجب خصمها من الوعاء للفترة الضريبية تسدد في بند (308) | | | | |

- يبين في هذا الجدول موقف الخسائر المرحلة عن السنوات السابقة لكل سنة على حدة .
- يتم إستيفاء خانة المبالغ التي لم يتم ترحيلها لكل سنة على حدة ، فبفرض أن الخسارة عن سنة 2003 مبلغ 10000 آلاف جنيه والإقرار المقدم عن عام 2006 والمبلغ السابق ترحيله (عن السنوات 2004 /2005) 6000 آلاف جنيه فيكون المبين بالجدول على الوجه الأتي :

| السنة | صافي الخسارة | عدد سنوات الترحيل | المبالغ السابق ترحيلها | مبالغ لم يتم ترحيلها |
|---|---|---|---|---|
| 2003 | 10000 جنيه | 2 سنة | 6000 جنيه | 4000 جنيه |

## 3/3 التطبيق المحاسبي للضريبة على أرباح الأشخاص الإعتبارية

تتحدد المحاسبة الضريبية على أرباح الأشخاص الإعتبارية وفقاً للقانون رقم 91 لسنة 2005 ولائحته التنفيذية على أساس عدة دعائم أساسية :

1-تحديد صافي الربح (أو الخسارة) المحاسبي من واقع قائمة الدخل المعدة على اساس معايير المحاسبة المصرية .

2-تحديد صافي الربح أو الخسارة المعدل ووعاء الضريبة وفقا لاحكام القانون .

3-إعداد الإقرار الضريبي .

### 1) تحديد صافي الربح من واقع قائمة دخل معدة على اساس معايير المحاسبة المصرية

بموجب نص المادة (17) من القانون يتحدد صافي الربح على اساس قائمة الدخل المعدة وفقاً لمعايير المحاسبة المصرية ،وتطبيقاً لنص المادة (70) من اللائحة التنفيذية تتحدد أرباح النشاط التجاري والصناعي لصافي الربح أو الخسارة الواردة بقائمة الدخل المعدة وفقاً لمعايير المحاسبة المصرية .

وقد أورد الإقرار الضريبي على أرباح الأشخاص الإعتبارية الميزانية وقائمة الدخل ولم يدرج قائمة التدفقات النقدية وكذلك قائمة التغيرات في حقوق الملكية ، على الرغم من أن تلك القوائم المالية الأربعة قد تضمنتها معايير المحاسبة المصرية ، وفيما يلي أبرز أوجه التشابه

والإختلاف في أسس عرض وإعداد تلك القوائم المالية فيما بين المعايير المحاسبية وما ورد بالإقرار الضريبي[1] .

**A) القوائم المالية المطلوبة**

توضح النماذج أرقام (1) ، (2) نماذج القوائم المالية وفقاً لمعايير المحاسبة المصرية مقارنة بما ورد بالإقرار الضريبي والموضح في الشكلين رقمي (3) و (4) ، وبمقارنتها يتضح تجاهل الإقرار لقائمتين هما قائمة التدفقات النقدية وقائمة التغيرات في حقوق الملكية طبقاً لما يأتي :

| اسم القائمة | القوائم بالمعايير المحاسبية | القوائم بالإقرار الضريبي |
|---|---|---|
| 1- الميزانية | قائمة المركز المالي (الميزانية) | الميزانية |
| 2- قائمة الدخل | قائمة الدخل | قائمة الدخل |
| 3- قائمة التدفقات النقدية | قائمة التدفقات النقدية | لا يوجد |
| 4- قائمة التغيرات في حقوق الملكية | قائمة التغيرات في حقوق الملكية | لا يوجد |

[1] غني عن القول بأن مصلحة الضرائب لا تقوم باستلام القوائم المالية للأشخاص الإعتبارية والمصدق عليها من المحاسب القانوني الذي قام بإعتمادها والمرفق بها تقرير المراجعة ، وإنما تكتفي بإدراج تلك الأشخاص الإعتبارية البيانات المالية بالميزانية وقائمة الدخل ، وتتجاهل تقرير المراجعة ويكتفى بدلاً منه بتوقيع المحاسب على إقرار بالصفحة الأولى من التقرير بجانب الممثل القانوني للشخص الإعتباري في إقرار ينص على أن البيانات الواردة بالإقرار الضريبي صادقة وأمينة طبقاً لحجم الأعمال والإيرادات المحققة خلال العام من واقع الدفاتر والمستندات المؤيدة لذلك ، كما يوجد إقرار أيضاً بالعلم التام بالجزاءات والعقوبات الواردة بالقانون في حالة مخالفة بيانات الإقرار الضريبي المقدم للحقيقة . وأن الإقرار الضريبي قد تم إعداده وفقاً لأحكام قانون الضريبة على الدخل ولائحته التنفيذية .

## في ٣١ ديسمبر

| | | سنة الإقرار |
|---|---|---|
| **الأصول طويلة الأجل** | | |
| الأصول الثابتة | ٦٠١ | |
| مشروعات تحت التنفيذ | ٦٠٢ | |
| الشهرة | ٦٠٣ | |
| استثمارات في شركات شقيقة وتابعة | ٦٠٤ | |
| الأصول الأخرى | ٦٠٥ | |
| مجموع الأصول طويلة الأجل (من ٦٠١ إلى ٦٠٥) | ٦٠٦ | |
| **الأصول المتداولة** | | |
| المخزون | ٦٠٧ | |
| عملاء ومدينون وأوراق قبض | ٦٠٨ | |
| حسابات مدينة لدى الشركات القابضة والتابعة والشقيقة | ٦٠٩ | |
| دفعات مقدمة | ٦١٠ | |
| استثمارات متداولة | ٦١١ | |
| النقدية وما في حكمها | ٦١٢ | |
| مجموع الأصول المتداولة (من ٦٠٧ إلى ٦١٢) | ٦١٣ | |

| الالتزامات المتداولة | | سنة الإقرار |
| --- | --- | --- |
| مخصصات | ٦١٤ | |
| بنوك سحب على المكشوف | ٦١٥ | |
| الموردون وأرصدة دائنة أخرى | ٦١٦ | |
| حسابات دائنة مستحقة للشركات القابضة و التابعة و الشقيقة | ٦١٧ | |
| قروض قصيرة الأجل | ٦١٨ | |
| الجزء المستحق خلال سنة من القروض طويلة الأجل | ٦١٩ | |
| **مجموع الالتزامات المتداولة ( من ٦١٤ إلى ٦١٩)** | ٦٢٠ | |
| رأس المال العامل ( صافي الأصول أو الالتزامات المتداولة ) (٦١٣-٦٢٠) | ٦٢١ | |
| **إجمالي الاستثمار(٦٠٦+٦٢١)** | | |
| **يتم تمويله على النحو التالي :** | | |
| **حقوق الملكية** | | |
| رأس المال | ٦٢٣ | |
| الاحتياطيات | ٦٢٤ | |
| أرباح أو ( خسائر) مرحلة | ٦٢٥ | |
| أرباح أو ( خسائر) العام قبل التوزيع | ٦٢٦ | |
| **إجمالي حقوق الملكية (من ٦٢٣ إلى ٦٢٦)** | ٦٢٧ | |
| التزامات طويلة الأجل | | |
| قروض من البنوك | ٦٢٨ | |
| قروض من شركات قابضة وتابعة وشقيقة | ٦٢٩ | |
| أخرى | ٦٣٠ | |

## ٧٠٠ قائمة الدخل

عن السنة المالية المنتهية فى ٣١ ديسمبر

| | | |
|---|---|---|
| المبيعات | ٧٠١ | |
| تكلفة المبيعات / الحصول على الإيراد | ٧٠٢ | |
| مجمل الربح | ٧٠٣ | |
| إيرادات تشغيل أخرى | ٧٠٤ | |
| مصروفات التوزيع | ٧٠٥ | |
| مصروفات إدارية وعمومية | ٧٠٦ | |
| مصروفات تشغيل أخرى | ٧٠٧ | |
| الأرباح الناتجة من التشغيل | ٧٠٨ | |
| إيرادات فوائد | ٧٠٩ | |
| مصاريف تمويلية | ٧١٠ | |
| إيرادات استثمارات فى شركات شقيقة أو تابعة | ٧١١ | |
| بنود غير عادية | ٧١٢ | |
| الأرباح قبل الضرائب | ٧١٣ | |
| ضريبة الدخل | ٧١٤ | |
| الأرباح بعد الضريبة | ٧١٥ | |

شركة
شركة
قائمة الدخل
عن الفترة من / /2005 حتى / / 200

20 / /

| البيان | | | |
|---|---|---|---|
| المبيعات | 0 | | 0 |
| تكلفة المبيعات / الحصول على الإيراد | 0 | | 0 |
| مجمل الربح | | 0 | 0 |
| إيرادات تشغيل أخرى | 0 | | 0 |
| مصروفات التوزيع | 0 | | 0 |
| مصروفات إدارية وعمومية | 0 | | 0 |
| مصروفات تشغيل أخرى | 0 | | 0 |
| الأرباح الناتجة من التشغيل | | 0 | 0 |
| إيرادات فوائد | 0 | | 0 |
| مصاريف تمويلية | 0 | | 0 |
| إيرادات استثمارات في شركات شقيقة أو تابعة | 0 | | 0 |
| بنود غير عادية | 0 | | 0 |
| الأرباح قبل الضرائب | | 0 | 0 |
| ضريبة الدخل | 0 | | 0 |
| الأرباح بعد الضريبة | | 0 | 0 |

رئيس مجلس الإدارة

المدير المالي

شركة
.. كة

..ئمة التدفقات النقدية في 2 / / 

**التدفقات النقدية من أنشطة التشغيل** 200 / /

| | |
|---|---|
| .. .. | 0 |
| .. .. | 0 |

| | |
|---|---|
| **صافي الأرباح والخسائر قبل التعديل** | 0 |
| **التدفقات النقدية الناتجة من أنشطة التشغيل** | 0 |
| **صافي النقدية الناتجة من أنشطة الإستثمار** | 0 |

**..دفقات النقدية من أنشطة التمويل**

| | |
|---|---|
| ... وما في حكمها في بداية الفترة | 0 |
| ... النقدية المتاحة في 2005/12/31 | 0 |

شركة

شركة

**المركز المالي للشركة في / / 200**

| الصافي | مجمع الإهلاك | التكلفة | البيان | الإيضاح | / / 200 |
|---|---|---|---|---|---|
| | | | **الأصول طويلة الأجل** | | |
| | | | **الأصول الثابتة** | | |
| 0 | 0 | 0 | إنشاءات ومباني | | |
| 0 | 0 | 0 | أدوات ومعدات مطبخ | | |
| 0 | 0 | 0 | أجهزة ومعدات | | |
| 0 | 0 | 0 | أثاث | | |
| 0 | 0 | 0 | مفروشات | | |
| 0 | 0 | 0 | تركيبات وديكورات | | |
| 0 | 0 | 0 | عدد وآلالات | | |
| 0 | 0 | 0 | وسائل نقل | | |
| | | | **إجمالي الأصول الثابتة** | (3) | 0 |
| 0 | | | مصروفات ما قبل النشاط | | 0 |
| 0 | | | مصروفات التأسيس | | 0 |
| 0 | | | **إجمالي الأصول طويلة الأجل** | | 0 |
| | | | **الأصول المتداولة** | | |
| | 0 | | المخزون | (4) | 0 |
| | 0 | | العملاء | | 0 |
| | 0 | | مدينون وأرصدة مدينة أخرى | | 0 |
| | 0 | | النقدية وما في حكمها | (5) | 0 |
| 0 | | | | | 0 |
| 0 | | | **إجمالي الأصول المتداولة** | | 0 |
| | | | **الالتزامات المتداولة** | | |
| | 0 | | الموردين | | 0 |
| | 0 | | دائنون وأرصدة دائنة | | 0 |
| | | | **إجمالي الالتزامات المتداولة** | | 0 |
| | | | رأس المال العامل | | 0 |
| | | | إجمالي الاستثمار | | 0 |
| | | | **مصادر تمويل الاستثمار** | | |
| | | | **حقوق المساهمين** | | |
| | 0 | | رأس المال | | 0 |
| | 0 | حساب الأرباح والخسائر | 0 | | |
| | | | الحسابات الجارية | | – |
| | | | **إجمالي الاستثمار** | | 0 |
| **0.000** | | | | | **0.000** |

الإيضاحات المرفقة تعتبر جزءاً لا يتجزأ من تلك القوائم وتقرأ معها ويتم الإفصاح عن تفاصيل كل حساب بالإيضاحات المتممة للقوائم المالية وفقاً لمتطلبات الإفصاح الواردة بمعايير المحاسبة المصرية .

**تقرير مراقب الحسابات مرفق**

**المدير المالي** **رئيس مجلس الإدارة** **مراقب الحسابات**

شركة
شركة
قائمة التغيرات في حقوق المساهمين في / / 200

| البيان | رأس المال | الاحتياطي القانوني | الاحتياطي العام | دائنو توزيعات | أرباح العام | الإجمالي |
|---|---|---|---|---|---|---|
| الرصيد في / / 200 | | | | | | |
| المحول للاحتياطي القانوني<br>توزيعات الأرباح<br>توزيع الاحتياطي العام<br>دائنو توزيعات<br>أرباح | | | | | | |
| الرصيد في / / 200 | | | | | | |
| المحول للاحتياطي القانوني<br>توزيعات الأرباح<br>دائنو توزيعات<br>الأرباح حتى / / 200 | | | | | | |
| الرصيد في / / 200 | | | | | | |

B) الشركات التي تخضع للمعايير المحاسبية

| | معايير المحاسبة المصرية | ما ورد بالإقرار الضريبي |
|---|---|---|
| 1- شركات المساهمة | تخضع | تخضع |
| 2- شركات التوصية بالأسهم | تخضع | تخضع |
| 3- شركات ذات مسئولية محدودة | لا تخضع | تخضع |
| 4- شركات التضامن | لا تخضع | تخضع |
| 5- شركات التوصية البسيطة | لا تخضع | تخضع |
| 6- شركات الواقع | لا تخضع | تخضع |

الأمر الذي يتطلب معه ضرورة إجراء تعديل في نص قرار وزير المالية رقم 503 الذي عدل نص المادة (58) من اللائحة التنفيذية لقانون سوق رأس المال بحيث تصبح إعداد التقارير المالية عن نشاط الأشخاص الإعتبارية سواء شركات أموال (مساهمة ، توصية بالأسهم ، مسئولية محدودة ) أو شركات أشخاص (تضامن ، توصية بسيطة ، واقع) تخضع وفقاً لمعايير المحاسبة المصرية .

C) عرض المعلومات المالية بالميزانية

1- أوجه التشابه

1- نفس أسماء حسابات الأصول والالتزامات وحقوق المساهمين.

2- نفس تصنيف الأصول طويلة الأجل والمتداولة والالتزامات المتداولة وطويلة الأجل وحقوق المساهمين .

3- عرض المعلومات المالية في صورة كشف وليس حساب أو قائمة أو جدول على حرف T وهو العرض الحديث لتلك القائمة .

4- مصطلحات عرض الإجماليات بالميزانية في صورة اصول طويلة الأجل ورأس المال العامل وإجمالي الأستثمار وتمويل الاستثمار .

2- أوجه الإختلاف

عرض الأرقام المقارنة في المعايير المحاسبية في حين لم يتم تضمينها في الميزانية الموضحة بالإقرار الضريبي .

D) عرض المعلومات المالية بقائمة الدخل

1- أوجه التشابه

1- تصوير قائمة الدخل في صورة كشف وليس في صورة قائمة على هيئة حساب أو جدول على هيئة حرف T وهو التصوير الحديث لقائمة الدخل .

2- بيان حساب مجمل الربح على اساس الفرق بين المبيعات وتكلفة المبيعات

| | |
|---|---|
| xxx | المبيعات |
| xxx | تكلفة المبيعات |
| xx | مجمل الربح |

3- بيان حساب الأرباح الناتجة من التشغيل على النحو التالي :

| | |
|---|---|
| xxx | مجمل الربح |
| xx | + إيرادات تشغيل أخرى |
| xx | (-) مصروفات التوزيع |
| xx | (-) مصروفات إدارية وعمومية |
| xx | (-) مصروفات تشغيل أخرى |
| xx | الأرباح الناتجة من التشغيل |

4- بيان الأرباح قبل الضرائب على النحو التالي :

xx الأرباح الناتجة من التشغيل

xx + إيرادات فوائد (غير موجود بقائمة الدخل على أساس معايير المحاسبة المصرية)

xx (-) مصاريف تمويلية

xx + إيرادات استثمارات في شركات شقيقة أو تابعة

xx + أو (-) بنود غير عادية (مدرج بقائمة الدخل بعد تحديد صافي ربح من النشاط طبقاً لمعايير المحاسبة المصرية)

xx الأرباح قبل الضرائب

5- الأرباح بعد الضريبة

xx الأرباح قبل الضرائب

(-) ضرائب الدخل

xx الأرباح بعد الضريبة

6- صافي ربح الفترة

وهو يساوي الأرباح بعد الضريبة في الإقرار الضريبي ، أما طبقاً لمعايير المحاسبة المصرية فهو يساوي الأرباح بعد الضرائب مع الأخذ في الإعتبار حقوق الأقلية ونتيجة البنود غير العادية [1].

---

[1] كانت معايير المحاسبة الدولية (IAS) تتطلب اظهار البنود غير العادية بشكل مستقل ، إلا أن مجلس إصدار معايير المحاسبة الدولية (IASB) قد قام باعادة النظر في تلك المعايير من حيث تغيير اسمها إلي معايير التقارير المالية الدولية (IFRS) ، بل وتعديل بعض تلك المعايير . وقد تم تطبيق تلك المعايير المعدلة اعتباراً من الفترات المالية التي تبدأ في أو بعد أول يناير 2005 ، ومن ضمن تلك التعديلات ما أدخل علي المعيار المحاسبي الدولي رقم (1) بعنوان عرض القوائم المالية ، حيث لم يتم السماح باظهار أي من بنود الايرادات والمصروفات في قائمة الدخل علي أنها بنود غير عادية وبحيث تظهر الارقام النهائية صافي الربح أو الخسارة عن الفترة ، ويعني ذلك ادراج البنود غير العادية ضمن تكلفة المبيعات أو المصروفات العمومية والادارية بحسب الأحوال .

2- أوجه الاختلاف

1- عرض الأرقام المقارنة في قائمة الدخل المعدة وفقا لمعايير المحاسبة المصرية ، في حين لم تدرج قائمة الدخل الموضحة بالإقرار عرض تلك الأرقام المقارنة .

2- تضمين قائمة الدخل الموضحة بالإقرار حساب إيرادات فوائد في حين لم يتم ذكره صراحة في قائمة الدخل المعدة وفقا لمعايير المحاسبة المصرية .

3- تضمين قائمة الدخل الموضحة بالإقرار الضريبي حساب إيرادات فوائد في حين لم يدرج ضمن قائمة الدخل وفقا لمعايير المحاسبة المصرية .

4- ادرجت قائمة الدخل التي تضمنها الإقرار الضريبي حساب بنود غير عادية ضمن مكونات الأرباح مثل الضرائب ، في حين أدرجت قائمة الدخل المعدة وفقا لمعايير المحاسبة المصرية البنود غير العادية بعد صافي الربح من النشاط لتحديد صافي ربح الفترة ، والحكمة من ذلك هي تحديد صافي الربح من النشاط العادي للمنشأة .

5- لم تتضمن قائمة الدخل التي تضمنها الإقرار تحديد صافي الربح من النشاط ، وهو الأمر الذي حرصت عليه معايير المحاسبة المصرية لتحديد الفرق بين ربح النشاط وصافي ربح الفترة .

6- لم تتضمن قائمة الدخل المدرجة بالإقرار الضريبي نصيب المسهم في الأرباح على النقيض من معايير المحاسبة المصرية ، وربما الحكمة من ذلك هو اقتصار قائمة الدخل وفقا لمعايير المحاسبة المصرية على شركات المساهمة وشركات التوصية بالأسهم ، تلك الشركات التي يتكون

رأس مالها من أسهم ، على العكس من شركات الأشخاص أو الشركة ذات المسئولية المحدودة والتي يتكون رأس مالها من حصص وليست أسهم .

7- لم تتضمن قائمة الدخل الموضحة بالإقرار الضريبي نصيب حقوق الأقلية على العكس من معايير المحاسبة المصرية وذلك وصولاً إلى صافي الربح من النشاط الذي تتجاهله قائمة الدخل الموضحة بالإقرار الضريبي .

**2- تحديد صافي الربح (أو الخسارة) المعدل ووعاء الضريبة**

يتم تحديد صافي الربح (أو الخسارة) المعدل بتطبيق أحكام القانون رقم 91 لسنة 2000 ولائحته التنفيذية على النحو التالي :

**1- بيانات قائمة الدخل** **البند**

xx رقم الأعمال (مبيعات / إيرادات ) من قائمة الدخل **101**

xx (-) تكلفة المبيعات / الحصول على الإيراد من قائمة الدخل **102**

xx مجمل الربح أو الخسارة من قائمة الدخل **103**

xx (-) إجمالي المصروفات بما فيها الإحتياطيات والمخصصات والإهلاكات من قائمة الدخل **104**

xx صافي الربح المحاسبي ( أو الخسارة المحاسبية) من قائمة الدخل **105**

**للتوصل إلى الوعاء الخاضع للضريبة**

**يضاف إلى صافي الربح المحاسبي أو يخصم من الخسائر المحاسبية البنود الآتية :**

**2- الإضافات** **البند**

xx مبالغ لا تدخل ضمن قائمة الدخل وفقاً لمعايير المحاسبة المصرية وتعد من الإيرادات الخاضعة للضريبة وفقا للجدول (401) **201**

| | |
|---|---|
| ×× قيمة الإهلاكات المحملة على الحسابات | 202 |
| ×× الخسائر الرأسمالية وفقاً للجدول (402) | 203 |
| ×× الضريبة على الدخل المستحقة طبقاً للقانون | 204 |
| ×× ما يزيد عن نسبة 20% المستقطعة سنوياً لحساب الصناديق الخاصة | 205 |
| ×× التبرعات والإعانات المدفوعة لغير الحكومة (مؤقتاً) وفقاً للجدول (403) | 206 |
| ×× الإحتياطيات والمخصصات على إختلاف أنواعها وفقاً للجدول (404) | 207 |
| ×× ما يقضى به على الممول من غرامات وعقوبات مالية | 208 |
| ×× العوائد المدينة وفقاً للجدول (405) | 209 |
| ×× الرصيد السالب لأساس الإهلاك | 210 |
| ×× الديون المعدومة الغير مستوفاة لشروط الإعدام وفقاً للجدول (406) | 211 |
| ×× خسائر التعامل في أوراق مالية مقيدة في سوق الأوراق المالية المصرية | 212 |
| ×× مقابل الحضور الذي يدفع للمساهمين بمناسبة حضور الجمعية العمومية | 214 |
| ×× ما يحصل عليه رؤوساء وأعضاء مجالس الإدارة من مكافآت العضوية وبدلاتها المحملة على قائمة الدخل والتي لا تقابل عمل إدارى . | 215 |
| ×× خسائر أجنبية محققة خارج مصر وفقاً للجدول (407) | 216 |
| ×× إضافات أخرى وفقاً للجدول (408) | 217 |
| ×× **إجمالي الربح الضريبي** | 218 |

| **3- يخصم منه** | **البند** |
|---|---|
| ×× مبالغ لا تدخل ضمن قائمة الدخل وفقاً لمعايير المحاسبة | 301 |

المصرية وتعد من التكاليف واجبة الخصم وفقا للجدول (409)

xx قيمة الإهلاكات الضريبية وفقا للجدول (411) | 302

xx الأرباح الرأسمالية وفقا للجدول (402) | 303

xx ديون معدومة وفقا للجدول (406) | 304

xx مخصصات مرتدة سبق خضوعها للضريبة وفقا للجدول(410) | 305

xx المستخدم من المخصصات لمواجهة تكاليف واجبة الخصم | 306

xx الأرباح الناتجة عن التعامل في الأوراق المالية المقيدة بسوق الأوراق المالية المصرية | 307

xx الخسائر المرحلة وفقا للجدول (412) | 308

xx 80% من مخصص القروض التي تلتزم البنوك بتكوينها | 309

xx قيمة المخصصات الفنية التي تلتزم شركات التأمين بتكوينها وفقا لأحكام القانون رقم 10 لسنة 1981 وفقا للجدول (404) | 310

xx خصومات أخرى وفقا للجدول (413) | 311

xx صافي الربح / أو الخسارة (المعدل) | 312

xx يخصم التبرعات والإعانات | 313

xx الوعاء ربح / أو خسارة | 314

xx تستبعد الإعفاءات وفقا للجدول (414) أشخاص إعتبارية في حدود الوعاء الخاضع للضريبة | 315

xx الوعاء الخاضع للضريبة | 316

### 3- إعداد الإقرار الضريبي

يتم إعداد الإقرار الضريبى على أرباح الأشخاص الإعتبارية على نموذج رقم (28) إقرارات الموضح في الشكل رقم (4) قبل أول مايو من كل سنة أو خلال الأربعة اشهر التالية لتاريخ إنتهاء السنة المالية ، ويجب أن يتم اعتماد ذلك الإقرار من الممثل القانوني للشخص الإعتباري

بالإضافة إلى أحد المحاسبين المقيدين بالسجل العام للمحاسبين والمراجعين أو من الجهاز المركزي للمحاسبات .

ويتكون نموذج رقم (28) إقرارات (إقرار الضريبة على الأشخاص الإعتبارية) من المكونات الاتية :

**أولاً : إرشادات توضح ما يلي :**

1- مأمورية الضرائب المختصة .

2- شروط خصم نسبة 20% المستقطعة لحساب الصناديق الخاصة .

3- معالجة التبرعات والإعانات المدفوعة للجمعيات والمؤسسات الأهلية المصرية .

4- مخصصات البنوك (مخصصات القروض) .

وفيما يلي بيان البند أولاً عن نموذج الإقرار الضريبي

**ثانياً : بيانات الإقراروالممول وملخصات المستحقات الضريبية والإقرار :**

1- بيانات الإقرار (المأمورية المختصة ، ومدة الإقرار ) .

2- بيانات الممول (أسم الشخص وعنوانه ورقم تسجيله وملفه الضريبي ) .

3- ملخص المستحقات الضريبية ( صافي الوعاء الخاضع للضريبة والضريبة المستحقة يخصم منها التسديدات ) .

4 - إقرار من الممثل القانوني للشخص الإعتباري وللمحاسب القانوني لذلك الشخص يفيد أن الإقرار قد أعد وفقاً لأحكام القانون الضريبي ولائحته .

| وزارة المالية | إقرار الضريبة | نموذج رقم (28) اقرارات |
|---|---|---|
| مصلحة الضرائب العامة | على أرباح الأشخاص الإعتبارية | يوزع هذا النموذج مجاناً |

تذكر أنك مسئول عن البيانات الواردة بالإقرار حتى لو تم كتابتها بواسطة شخص آخر ويلزم توقيعك على الإقرار إلى جانب ممثلك القانوني .

## إرشادات

1- تحدد مأمورية الضرائب المختصة على الوجه الآتي :

أ- إذا كنت من شركات الأموال غير الخاضعة لأحكام القانون رقم 8 لسنة 1997 أو إحدى الهيئات العامة أو الأشخاص الإعتبارية العامة أو البنوك والشركات والمنشآت والفروع الأجنبية فيقدم الإقرار إلى :

* مأمورية ضرائب شركات المساهمة بالقاهرة بالنسبة لجميع المحافظات عدا محافظات الأسكندرية والبحيرة ومطروح .
* مأمورية ضرائب شركات المساهمة بالأسكندرية إذا كان المركز الرئيس للجهة أو الشركة في محافظات الإسكندرية والبحيرة ومطروح .

ب- إذا كنت من شركات الأموال أو شركات الأشخاص الخاضعة لقانون ضمانات وحوافز الاستثمار رقم 8 لسنة 1997 أو أي قانون استثمار آخر فيقدم الإقرار إلى :

* مأمورية ضرائب الاستثمار بالاسكندرية إذا كان المركز الرئيسي للشركة بمحافظات الاسكندرية والبحيرة ومطروح .
* مأمورية ضرائب استثمار جنوب الوادي إذا كان المركز الرئيس للشركة بمحافظات أسيوط وسوهاج وقنا والبحر الأحمر وأسوان والغردقة والوادي الجديد .
* مأمورية ضرائب الاستثمار بالقاهرة بالنسبة لباقي المحافظات .

ج- إذا كنت شركة أشخاص أو شركة واقع تكون المأمورية المختصة هي المأمورية التي يقع في دائرتها المركز الرئيسي .

د- إذا كنت جمعية تعاونية أو أحد اتحاداتها أو وحدة من وحدات الإدارة المحلية التي تزاول نشاطاً خاضعاً للضريبة تكون المأمورية المختصة هي المأمورية التي يقع في دائرتها المركز الرئيسي .

هـ- مركز كبار الممولين إذا كان الممول ممن تقرر أو يتقرر تعامله مع المركز .

2- يشترط لخصم نسبة الـ 20% المستقطعة سنوياً لحساب الصناديق الخاصة ما يلي :

أ- أن تكون هذه الصناديق منشأة طبقا لاحكام قانون صناديق التأمين الخاصة رقم 54 لسنة 1975 أو القانون رقم 64 لسنة 1980 بشأن أنظمة التأمين الاجتماعي الخاص البديلة أو كانت منشأة طبقاً لنظام له لائحة أو شروط خاصة .

ب- أن تكون هذه المبالغ في حدود 20% من مجموع مرتبات وأجور العاملين بهذه المنشآت وترد إلى وعاء الضريبة قيمة هذه الزيادة عن هذه النسبة

ج- أن يكون لنظام الصندوق لائحة أو شروط خاصة ومؤداها أن ما تؤديه المنشآت طبقاً لهذا النظام مقابل مكافأة نهاية الخدمة أو المعاش .

د- ترد مؤقتا إلى وعاء الضريبة قيمة التبرعات والإعانات المدفوعة إلى الجمعيات والمؤسسات الأهلية المصرية المشهرة قانوناً وغيرها من الجهات الواردة بالبند رقم (8) من المادة (23) من القانون ثم يتم خصم نسبة $\frac{10}{110}$ من الربح المعدل مقابل التبرعات المعتمدة .

4- مخصصات البنوك : (مخصص القروض)

(أ) يتم تحديد المخصصات التي يتم تكوينها خلال العام ويحمل منها نسبة 80% ضمن التكاليف واجبة الخصم .

(ب) يتم مقارنة المستخدم من المخصصات خلال العام بالمخصصات المكونة خلال العام ذاته فإذا كان المستخدم منها يزيد عن نسبة الـ 80% من المكون خلال العام يتم خصم الفرق بالإقرار الضريبي .

(ج) يراعى اضافة ما تم تحصيله من قروض سبق إعدامها إلى الوعاء الخاضع للضريبة إذا كان قد سبق اعتماد خصم هذه القروض كديون معدومة قبل 2005/1/1 ، اما بالنسبة للقروض التي تم معالجتها وفقا لأحكام القانون 91 لسنة 2005 فيتم إضافة 80% مما تم تحصيله منها إلى الوعاء الضريبي .

(د) يتم إضافة قيمة الفوائد المجنبة الى الوعاء الخاضع للضريبة بالاضافة إلى ما يتم تحصيله فقط من الفوائد المهمشة ويخصم ما يتم اعدامه من الفوائد المجنبة .

**بيانات الإقرار**

(٠٠١) مأمورية ضرائب ______ عن الفترة من : يوم / شهر / سنة ______ إلى : يوم / شهر / سنة ______

**بيانات الممول**

(٠٠٢) اسـم الممـول : ______

(٠٠٣) العنـوان : ______

(٠٠٤) رقم التسجيل الضريبي : ______

(٠٠٥) رقم الملف الضريبي : ______

(٠٠٦) بيانات أخرى يرغب الممول في إضافتها : ______

**(ز) وعاء الضريبة والضريبة المستحقة والتسوية (مدين / دائن)**

| | | جنيه |
|---|---|---|
| **الأوعية** | | |
| صافي إيرادات المرتبات وما في حكمها بند ٢١٤ | ١٠١ | |
| صافي أرباح (خسائر) النشاط المهني أو غير التجاري بند ٤١٥ في حالة التحديد - بند ٤١٢ في حالة غير التحديد | ١٠٣ | |
| صافي إيرادات (خسائر) الثروة العقارية بند ٢١٩ في حالة الحكمي - بند ٢٢٢ في حالة الفعلي | ١٠٤ | |
| مجموع صافي الدخل [(١٠٥) = من (١٠١) إلى (١٠٤)] [٢] | ١٠٥ | |
| يخصم مبلغ خمسة آلاف جنيه لا يستحق عليها الضريبة [٣] | ١٠٦ | |
| الوعاء الخاضع للضريبة [(١٠٧) = (١٠٥) - (١٠٦)] | ١٠٧ | |
| الضريبة المستحقة | ١٠٨ | |
| **التسديدات** | | |
| الرصيد الدائن السابق المسدد بالزيادة | ١٠٩ | |
| الخصم والتحصيل تحت حساب الضريبة (النشاط المهني أو غير التجاري) | ١١٢ | |
| قيمة الضرائب العقارية الأصلية المسددة [٤] | ١١٣ | |
| إجمالي المبالغ المستقطعة تحت حساب ضريبة المرتبات | ١١٤ | |
| إجمالي التسديدات [(١١٥) = مجموع من (١٠٩) إلى (١١٤)] | ١١٥ | |
| الرصيد [(١١٦) = (١٠٨ - ١١٥)] مدين / دائن | ١١٦ | |

(١١٧) تم السداد نقداً / بالشيك / حوالة رقم : ______ بتاريخ : يوم / شهر / سنة ______

**إقـــرار**

أقر أنا الموقع أدناه بأن البيانات الواردة بالإقرار الضريبي صادقة وصحيحة طبقاً لحجم الأعمال والإيرادات ... وتحت المسئولية لذلك . كما أقر بعلمي التام بالجزاءات والعقوبات الواردة بالقانون في حالة مخالفة بيانات الإقرار الضريبي ... الإقرار الضريبي تم إعداده وفقاً لأحكام قانون الضريبة على الدخل ولائحته التنفيذية .

توقيع الممول ______ تحريراً في : يوم / شهر / سنة ______

اسم المحاسب : ______

توقيع المحاسب : ______

رقم القيد : ______

ثالثاً : بيانات قائمة الدخل 100 ( رقم الأعمال من قائمة الدخل ، تكلفة المبيعات ، مجموع الربح أوالخسارة ، إجمالي المصروفات والإهلاكات ، صافي الربح أو الخسارة ) على النحو التالي :

البند

101

بند– رقم الأعمال ( مبيعات / إيرادات ) من قائمة الدخل

يشمل رقم الأعمال كافة الإيرادات الناتجة عن جميع العمليات التجارية والصناعية التي تقوم بها الشركة مثل إيرادات المبيعات أو الخدمات أو أية إيرادات أخرى كالأرباح الرأسمالية الناتجة عن بيع الأصول الرأسمالية وعوائد القروض والودائع والأوراق المالية وفروق التقييم الدائنة وقيمة بيع المخلفات ........ إلى غير ذلك من الإيرادات التي يجب إدراكها ضمن قائمة الدخل وفقاً لمعايير المحاسبة المصرية .

102

بند – تكلفة المبيعات / الحصول على الإيراد من قائمة الدخل

يتم تحديد تكلفة المبيعات من قائمة الدخل عن طريق المعادلة الأتية :

| | | |
|---|---|---|
| xxx | | رصيد أول المدة من البضاعة |
| xxx | يضاف إليه | المشتريات |
| xxx | يخصم منه | رصيد آخر المدة |
| | xxx | تكلفة المبيعات |

103

بند – مجمل الربح / أو (الخسارة) من قائمة الدخل

بند– إجمالي المصروفات بما فيها المخصصات والإحتياطيات **104**

والإهلاكات من قائمة الدخل (يشمل إجمالي المصروفات كافة المصروفات المحملةعلى قائمة الدخل مثل المصروفات العمومية والإدارية (مثل الأجور والمرتبات ، مصروفات توزيع ، إنتقالات ، مياه وكهرباء) والمصروفات الأخرى المحملة على قائمة الدخل كالمخصصات والإحتياطيات وإهلاكات الأصول المادية أو المعنوية وفروق التقييم المدينة ... إلخ)

---

بند – صافي الربح / أو (الخسارة المحاسبية) من قائمة الدخل **105**

**رابعاً : ما يضاف إلى صافي الربح المحاسبي ( أو يخصم من الخسائر المحاسبية ) 200 ويتمثل في الآتي :**

1- مبالغ تعد من الإيرادات الخاضعة للضريبة ولا تدخل ضمن قائمة الدخل .

2- قيمة الإهلاكات المحملة على الحسابات .

3- الخسائر الرأسمالية الناتجة عن بيع أصول يتم حساب إهلاكها وفقاً للمادة (26) من القانون .

4- الضريبة على الدخل المستحقة طبقاً للقانون .

5- ما يزيد عن نسبة 20% المستقطعة سنويا لحساب الصناديق الخاصة .

6- التبرعات والإعانات المدفوعة لغير الحكومة مؤقتاً .

7- الإحتياطيات والمخصصات على اختلاف أنواعها .

8- ما يقضى به على الممول من غرامات وعقوبات مالية وتعويضات .

9- العوائد المدينة .

10- الرصيد السالب لأساس الإهلاك .

11- الديون المعدومة غير المستوفاة .

12- خسارة التعامل في أوراق مالية مقيدة في سوق الأوراق المالية المصرية .

13- مقابل الحضور المدفوعة للمساهمين وما يحصل عليه رؤوساء وأعضاء مجالس الإدارة من مكافآت العضوية وبدلاتها .

14- خسائر أجنبية محققة خارج مصر .

15- إضافات أخرى .

16- إجمالي الربح الضريبي .

**وفيما يلي بيان تفصيلي بما سبق : البند**

بند - مبالغ لا تدخل ضمن قائمة الدخل وفقاً لمعايير المحاسبة المصرية **201** وتعد من الإيرادات الخاضعة للضريبة جدول رقم (401)

## الجداول المرفقة بالإقرار الضريبي على أرباح الأشخاص الإعتبارية

### (جدول رقم 401) مرفق بالإقرار الضريبي

| جدول رقم (401) | | | |
|---|---|---|---|
| بيان المعاملات التي لا تدخل ضمن قائمة الدخل وفقاً لمعايير المحاسبة المصرية وتعد من الإيرادات | | | |
| م | بيان المعاملة | مقدار المعاملة | إيضاحات أخرى |
| | | | |
| | | | |
| | | | |
| 325 - الإجمالي | | | |

يتم إستيفاء هذا الجدول بالإيرادات التي لم تدرج بقائمة الدخل ويتم ترحيلها مباشرة إلى حقوق الملكية بالميزانية كما هو الحال في إيرادات الشركة عند تقييم استثماراتها المتداولة على اساس قيمتها السوقية ، أو فروق التقييم الدائنة الناتجة عن تغيير السياسات المحاسبية كما هو الحال في الفروق الناتجة عن تغيير سياسة تسعير المخزون بالشركة ( طريقة ما يرد أولاً يصرف أولاً أو طريقة ما يرد أخيراً يصرف أولاً أو طريقة متوسط السعر) أو الفروق الدائنة الناتجة عن تصحيح الأخطاء المحاسبية التي تدرج ضمن حقوق الملكية ولا تحمل على قائمة الدخل وذلك كله بشرط أن تكون من الإيرادات الخاضعة للضريبة (بند رقم 201)

**202**

بند- قيمة الإهلاكات المحملة على الحسابات

* يمثل هذا البند قيمة إهلاكات الأصول الثابتة الواردة بقائمة الدخل وفقاً لمعايير المحاسبة المصرية .
* ترد إلى وعاء الضريبية قيمة الإهلاكات المحملة على قائمة الدخل ، ويمثل هذا البند قيمة إهلاكات الأصول الثابتة الواردة بقائمة الدخل وفقاً لمعايير المحاسبة المصرية ، وتشمل كافة الإهلاكات للأصول الثابتة المادية أو المعنوية الموجودة بالشركة المحسوبة وفقاً للنسب المحاسبية .

**203**

بند- الخسائر الرأسمالية الناتجة عن بيع أصول يتم حساب إهلاكها وفقا للمادة (26) من القانون وفقاً للجدول رقم (402)

**(جدول رقم 402) مرفق بالإقرار الضريبي**

جدول رقم ( 402)

الأرباح أو الخسائر الناتجة عن بيع الأصول

| م | نوع الأصل | التكلفة التاريخية | الإهلاك المعتمد | صافي القيمة الدفترية | ثمن البيع | الأرباح أو الخسائر الرأسمالية |
|---|---|---|---|---|---|---|
| | | | | | | |
| | | | | | | |
| | | | | | | |
| 326 - إجمالي الأرباح أو الخسائر الرأسمالية | | | | | | |

يتم إضافة الخسائر الرأسمالية أو خصم الأرباح الرأسمالية الناتجة عن بيع الأصول الثابتة الواردة بالبند (3) من المادة (25) من القانون التي يتم إحتساب إهلاكها طبقاً للمادة (26) من القانون إلى الوعاء الخاضع للضريبة لعدم الاعتداد بها ربحاً أو خسارة وفقاً لحكم المادة (17) من القانون .

فمثلاً إذا تم بيع أصل رأسمالي بمبلغ 10000 جنيه وكانت قيمته الدفترية 12000 جنيه ففي هذه الحالة تظهر بقائمة الدخل خسارة رأسمالية قيمتها 2000 جنيه ولما كانت هذه الخسارة يتم معالجتها ضمن نظام أساس الإهلاك لذلك يتعين استبعادها من التكاليف الواردة بقائمة الدخل وذلك عن طريق إضافتها إلى الوعاء الخاضع الضريبة (بند رقم 203) ويتم تطبيق ذات المفهوم بالنسبة للأرباح الرأسمالية للأصول المنصوص عليها في البند (3) من المادة (25) من القانون (بند رقم 303) .

---

**204** بند– الضريبة على الدخل المستحقة طبقاً للقانون

يتم إضافة الضريبة على الدخل المستحقة طبقاً للقانون إلى صافي الربح ويتمثل في الضريبة على دخل الأشخاص الإعتباريين ويتم إضافتها إلى الوعاء في حالة قيام الشخص الإعتباري بتحميلها على قائمة الدخل ضمن تكاليفه .

---

**205** بند– ما يزيد عن نسبة الـ 20% لمستقطعة سنوياً لحساب الصناديق الخاصة

---

**206** بند – التبرعات والإعانات المدفوعة لغير الحكومة . (مؤقتاً) وفقاً للجدول رقم (402)

**(جدول رقم 403) مرفق بالإقرار الضريبي**

| جدول رقم (403) | | |
|---|---|---|
| **بيان التبرعات والإعانات** | | |
| م | بيـــــان | القيمة بالجنيه |
| | تبرعات محملة على قائمة الدخل | |

| | | |
|---|---|---|
| | تحليلها كما يلي : | |
| | تبرعات مدفوعة للحكومة ووحدات الإدارة المحلية وأشخاص إعتبارية عامة. | |
| | تبرعات للجمعيات والمؤسسات الأهلية المشهورة ولدور العلم في حدود 10% من الربح السنوي الضريبي . | |
| | والمستشفيات الخاضعة للإشراف الحكومي ومؤسسات البحث العلمي المصرية | |
| | تبرعات لجهات أخرى | |
| | 327- الإجمالي | |

يتضمن هذا الجدول بيان بالتبرعات التي دفعتها الشركة إلى الجهات المختلفة حتى يتم تحديد المعاملة الضريبية لها ويراعى ما يلي :
- يتم اعتماد التبرعات المدفوعة للحكومة ووحدات الإدارة المحلية والأشخاص الإعتبارية العامة بالكامل أياً كان مقدارها ضمن التكاليف واجبة الخصم ، لذلك لم يتم الإشارة إلى اضافتها للوعاء مؤقتاً كما هو الحال في التبرعات التي تدفع للجمعيات والمؤسسات الأهلية المشهورة ولدور العلم والمستشفيات الخاضعة للإشراف الحكومي ومؤسسات البحث العلمي المصرية .
- يتم الإستبعاد المؤقت للتبرعات المدفوعة للجمعيات والمؤسسات الأهلية المصرية المشهرة طبقاً لأحكام القوانين المنظمة لها ، ولدور العلم والمستشفيات الخاضعة للإشراف الحكومي ومؤسسات البحث العلمي والتبرعات لجهات أخرى (بند رقم 206) .
• ويتم بعد ذلك خصم التبرعات المدفوعة التي يتوافر في شأنها شروط الخصم والنسب المحددة قانوناً (بند رقم 313) .

بند- الإحتياطيات والمخصصات على إختلاف أنواعها جدول رقم (404) **207**

بند- ما يقضي به على الممول من غرامات وعقوبات مالية وتعويضات بسبب إرتكابه أو إرتكاب أحد تابعيه جناية أو جنحة عمدية . **208**

يراعى زيادة صافي الربح المحاسبي بقيمة الغرامات والتعويضات المالية والتعويضات التي تتحملها الشركة نتيجة إرتكاب أحد تابعيها جناية أو جنحة عمدية .

بند - العوائد المدينة وفقاً للجدول رقم (405) **209**

## جدول رقم (405) مرفق بالإقرار الضريبي

جدول رقم (405)

**بيان بالعوائد المدينة التي يتم إضافتها للوعاء الضريبي**

| م | بيـــان | القيمة بالجنيه |
|---|---|---|
| 1 | العائد المسدد على قروض فيما يجاوز مثلي سعر الائتمان والخصم . | |
| 2 | عوائد القروض والديون على اختلاف أنواعها المدفوعة لأشخاص طبيعيين غير خاضعين للضريبة أو معفيين منها . | |
| 3 | العوائد المدفوعة على القروض والسلفيات فيما يزيد عن النسب الواردة بالقانون | |
| | 329- إجمالـــي | |

يشمل هذا البند كافة العوائد المدينة التي لا يتوافر فيها شروط التكاليف واجبة الخصم والمحملة على قائمة الدخل ومن ثم يتم إستبعادها من قائمة الدخل وإضافتها إلى صافي الربح المحاسبي . (بند رقم 209)

**210** بند – الرصيد السالب لأساس الإهلاك

يمثل الرصيد السالب لأسس الإهلاك الفرق بين قيمة الأصول الثابتة والتعويضات نتيجة هلاك أو الإستيلاء على الأصول المنصوص في البند (3) من المادة (25) من القانون عليها عن كل من قيمة الأصول الثابتة أول الفترة الضريبية الخاصه بها .

**211** بند – الديون المعدومة الغير مستوفاة لشروط الإعدام

جدول رقم (406)

## (جدول رقم 406) مرفق بالإقرار الضريبي

جدول رقم (406)

**بيان الديون المعدومة**

| بيــــان | القيمة بالجنيه |
| --- | --- |
| ديون معدومة محملة على قائمة الـدخل لا تتـوافر فيهـا الشروط<br>ديون معدومة مخصومة من المخصصات وتتـوافر فيهـا شروط الخصم | |
| 330- مجموع الخصومات | |

يشمل هذا الجدول الآتي :

– الديون التي تم إعدامها وتم تحميلها على قائمـة الـدخل دون أن تتـوافر فيهـا الشروط اللازمة لاعتبارها من التكاليف لأغراض الضريبة ومـن هذه الشروط :

(أ) الحصول على أمر أداء في الحالات التي يجوز فيها ذلك .

(ب) صدور حكم من المحكمة .

(ج) المطالبة بالدين في إجراءات الصلح الواقي .

ويراعي بالنسبة لهذه الديون لإضافتها إلى صافي الـربح المحاسـبي إذا تـم تحميليا مباشرة ضمن بنود قائمة الدخل (بند رقم 211) .

– الديون المعدومة التي تم اعدامها وتحميلها على قائمة الدخل وتتوافر فيهـا الشروط اللازمة السابق الإشارة إليها ويراعى في هذه الحالة خصم قيمة هـذه الديون المعدومة من صافي الربح المحاسبي سواء تم تحميلها مباشرة ضـمن بنود قائمة الدخل أو تم إدراجها خصما من المخصص ضمن قيمة الإستخدام . (بند رقم 304)

بند– خسارة التعامل في أوراق مالية مقيدة فـي سـوق الأوراق **212** المالية المصرية ترد للوعاء خسائر التعامل فـي الأوراق المالية المقيدة بالبورصة فـي حالة إدراجها في قائمة الدخل .

---

بند – مقابل الحضور الذي يدفع للمساهمين بمناسبة حضـور **214** الجمعيات العمومية .

---

بند– ما يحصل عليه رؤوساء وأعضاء مجالس الإدارة من مكافآت العضوية وبدلاتها المحملة على قائمة الدخـــل والتي لا تقابل عمل إداري . 215

بند – خسائر أجنبية محققة خارج مصر جدول رقم (407) 216

**(جدول رقم 407) مرفق بالإقرار الضريبي**

**جدول رقم (407)**

**أرباح أو خسائر العمليات والفروع والعوائد والتوزيعات وناتج التعامل في الأوراق المالية حسب كل دولة**

| م | الدولة | العوائد والتوزيعات وغيرها | أرباح أو خسارة العملية أو الفرع | الضريبة الأجنبية المسددة |
|---|---|---|---|---|
| 1 | | | | |
| 2 | | | | |
| 3 | | | | |
| 4 | | | | |
| 5 | | | | |
| 6 | | | | |
| 7 | | | | |
| 8 | | | | |
| 9 | | | | |
| 10 | | | | |
| 11 | | | | |
| 331 – الإجمالـــــي | | | | |

**– يتم إعداد هذا الجدول بواسطة الأشخاص الإعتبارية المقيمة في مصر وفقاً لأحكام** المادة (2) من القانون ، ويراعى عند كتابته بيان الأربـــاح والخـــسائر للفـــروع أو المشروعات التي تتم بالخارج لكل دولة على حدة ، كما يشمل العوائد و التوزيعـــات وناتج التعامل في الأوراق المالية لكل دولة على حدة ، ويراعى بالنـــسبة للـــضريبة

**الأجنبية المسددة ألا يدرج بالنسبة للعوائد والتوزيعات وناتج التعامــل فــي الأوراق المالية سوى الضريبة المقطوعة المحصلة في الخارج فقط .**

---

بند – إضافات أخرى وفقاً للجدول رقم (408) **217**

## (جدول رقم 408) مرفق بالإقرار الضريبي

| **جدول رقم 408**<br>**بيان الإضافات الأخرى** | |
|---|---|
| **بيـــــان** | **القيمة بالجنيه** |
| 1- | |
| 2- | |
| 3- | |
| 4- | |
| 5- | |
| 6- | |
| 332- مجموع الإضافات | |
| إذا كان لدى الشخص الإعتباري بنوداً لم ترد تفصيلاً ببنود هذا لإقــرار ويتعين إضافتها من صافي الربح أو خصمها من صافي الخــسارة مــن واقع قائمة الدخل يتعين بيانها تفصيلاً بهذا الجدول . | |

---

بند – **إجمالي الربح الضريبي** **218**

**خامساً : ما يخصم من صافي الربح المحاسبي (أو يضاف إلى الخــسائر المحاسبية ) 300**

**1- مبالغ تعد من التكاليف واجبة الخصم ولا تدخل ضمن قائمة الــدخل طبقاً لمعايير المحاسبة المصرية .**

2- قيمة الإهلاكات الضريبية .

3- الأرباح الرأسمالية .

4- ديون معدومة تتوافر فيها شـروط الإعـدام وتـم خـصمها مـن المخصص .

5- مخصصات مرتدة سبق خضوعها للضريبة .

6- المستخدم من المخصصات لمواجهة تكاليف واجبة الخصم .

7- الأرباح الناتجة عن التعامل في الأوراق المالية .

8- الخسائر المرحلة .

9- 80% من مخصص القروض التي تلتزم البنوك بتكوينها .

10- قيمة المخصصات الفنية التي تلتزم شركات التأمين بتكوينها .

11- خصومات أخرى .

12- صافي الربح أو الخسارة المعدل .

13- يخصم التبرعات والإعانات المدفوعة للجمعيات والمؤسسات الأهلية المصرية .

14- الوعاء ربح او خسارة .

15- تستبعد الإعفاءات .

16- الوعاء الخاضع للضريبة .

وفيما يلي بيان تفصيلي بتلك البنود : **البند**

بند- مبالغ لا تدخل ضمـن قائمة الدخل وفقاً لمعاييـر المحاسبة المصرية وتعد من التكاليف واجبة الخصم جدول رقم (409) **301**

## ( جدول رقم 409) مرفق بالإقرار الضريبي

| جدول رقم (409)<br>بيان المبالغ التي لا تدخل ضمن قائمة الدخل وفقاً لمعايير المحاسبة المصرية وتعد من التكاليف واجبة الخصم | | | |
|---|---|---|---|
| م | البيـــــان | القيمة بالجنيه | إيضاحات أخرى |
| | | | |
| | | | |
| | | | |
| | | | |
| | | | |
| | | | |
| | 333- مجموع المبالغ | | |

يبين في هذا الجدول المبالغ التي لا تدخل ضمن قائمة الـدخل وفقـا لمعـايير المحاسبة المصرية وتعد من التكاليف الواجبة الخصم مثل فروق التقييم المدينـة الناتجة عن تغيير السياسات المحاسبية كما هو الحال في الفروق الناتجـة عـن تغيير سياسة تسعير المخزون (طريقة ما يرد أولا يصرف أولا أو طريقـة مـا يرد اخيراً يصرف أولا أو طريقة متوسط السعر) أو الفروق المدينة الناتجة عن تصحيح الأخطاء المحاسبية التي تدرج ضمن حقوق الملكية ولا تحمل على قائمة الدخل وذلك كله بشرط أن تكون من التكاليف واجبة الخصم (بند رقم 301) .

---

بند – قيمة الإهلاكات الضريبية وفقاً للجدول رقم (411) **302**

## (جدول رقم 411 ) مرفق بالإقرار الضريبي

جدول رقم (411)

بيان بالإهلاكات لأغراض حساب الضريبة – جدول يوضح قيمـة الأصـول بغـرض حساب الإهلاك الضريبي

| بيان | مباني وإنشاءات وما يلحق بها | آلات ومعدات لأغراض الصناعة | أصول أخرى | حاسبات آلية وكمبيوتر ومستلزماته | أصول معنوية تم شرائها |
|---|---|---|---|---|---|
| نسبة الإهلاك | %5 | %25 | %25 | %50 | %10 |
| رصيد أول المدة | | | | | |
| إجمـــــالي الإضافات | | | | | |

| إجمالي الإستبعادات | | | | | |
| --- | --- | --- | --- | --- | --- |
| رصيد 12/31 | | | | | |
| الإهلاك الضريبي | | | | | |
| الإهلاك المعجل بنسبة 30% من تكلفة الآلات والمعدات المستخدمة في مجال الإنتاج الصناعي | | | | | |

يشمل هذا الجدول كافة الإهلاكات التي تعتبر من التكاليف واجبة الخصم طبقاً لأحكام المواد (25) ، (26) ، (27) من القانون ويراعي ما يلي :

1- يتم حساب الإهلاكات الخاصة بالأصول المنصوص عليها في البندين (1) و (2) من المادة (25) من القانون على أساس طريقة القسط الثابت وبالنسب الواردة بهذه البنود وتشمل هذه الأصول .

- تكلفة شراء المباني والمنشآت والتجهيزات والسفن والطائرات .
- المبالغ المدفوعة فعلاً مقابل شراء أو تطوير أو تحسين أو التجديد للأصول المعنوية كالتراخيص وحقوق الملكية الفكرية والاسم التجاري وحقوق النشر .... إلخ .

---

2- يتم حساب الإهلاكات الخاصة بالأصول الثابتة المنصوص عليها في البند (3) من المادة (25) وهي :

- الحاسبات الآلية ونظم المعلومات والبرامج وأجهزة تخزين البيانات .
- جميع أصول النشاط الأخرى مثل الآلات والمعدات والأثاث ... إلخ .

ويراعي عند إحتساب الإهلاك لهذه الأصول الآتي :

(أ) تحدد القيمة القابلة للأهلاك ، على أساس رصيد كل مجموعة أصول في أول الفترة مضافاً إليه مشتريات الأصول وكافة الإضافات خلال العام كتكلفة نقل الأصل وتركيبه والعمرات التي تؤدي إلى إطالة العمر الإنتاجي للأصل مخصوماً منه قيمة التصرفات في الأصول أو التعويضات .

(ب) لا يترتب على التصرفات في هذه الأصول أو التعويضات عنها أية أرباح أو خسائر رأسمالية لأغراض الضريبية لذلك روعي الآتي :

* إضافة الخسائر الرأسمالية الناتجة عن بيع هذه الأصول إلى صافي الربح المحاسبي . (بند رقم 203)

* خصم الأرباح الرأسمالية الناتجة عن بيع هذه الأصول من صافي الربح المحاسبي . ( بند رقم 303)

* إذا كان رصيد الإهلاك سالبا (يمثل الرصيد السالب لأساس الإهلاك الفرق بين قيمة بيع الأصول الثابتة والتعويضات نتيجة هلاك أو الإستيلاء على الأصول المنصوص عليها في البند (3) من المادة (25) من القانون عن كل من قيمة الأصول الثابتة أول الفترة الضريبية مضافاً إليها المشتريات والمصروفات الرأسمالية الخاصة بها ) يراعي إضافة هذا الرصيد السالب إلى الوعاء الخاضع

الضريبية (بند 210) .
(ج) يتم خصم بإجمالي قيمة الإهلاكات (الإهلاك الضريبي + الإهلاك المعجل ) من الربح الضريبي (بند رقم 302)

بند- الأرباح الرأسمالية الناتجة عن بيع أصول يتم حساب إهلاكها وفقاً للمادة (26) من القانون وفقاً للجدول رقم (402) . **303**

بند- ديون معدومة تتوافر فيها شروط الإعدام وتم خصمها من المخصص وفقاً للجدول رقم (406) **304**

بند- مخصصات مرتدة سبق خضوعها للضريبة وفقاً للضريبة رقم (410) **305**

**(جدول رقم 410) مرفق بالإقرار الضريبي**

جدول رقم (410)
<u>مخصصات مرتدة سبق خضوعها للضريبة</u>

| بيــــــان | المبلغ |
|---|---|
| 1- مخصص ديون معدومة | |
| 2- مخصص قضايا | |
| 3- مخصص تعويضات | |
| 4- ............................ | |
| 5- ............................ | |
| 6- ............................ | |
| 334- المجموع | |

يتضمن هذا الجدول قيمة المخصصات التي لم يتم إستخدامها في الغرض الذي كونت من أجله السابق خضوعها للضريبة والتي تظهر ضمن الإيرادات بقائمة الدخل ، ونظراً لخضوعها للضريبة عند تكوينها لذلك يتم خصمها من صافي الربح . (بند رقم 305) وحتى لا يترتب على عدم خصمها خضوعها للضريبة مرتين الأولى عند تكوينها والثانية عند ردها ضمن الإيرادات بقائمة الدخل .

بند- المستخدم من المخصصات لمواجهة تكاليف واجبة الخصم **306**

يتم إستبعاد المستخدم من المخصصات الذي يتوافر فيه شروط التكاليف واجبة الخصم مثل الديون المعدومة أو الجمارك بشرط خضوع المخصص للضريبة عند تكوينه .

307 بند– الأرباح الناتجة عن التعامل في الأوراق المالية المقيدة بسوق الأوراق المالية المصرية .

308 بند – الخسائر المرحلة وفقاً للجدول رقم (412)

**(جدول رقم 412) مرفق بالإقرار الضريبي**

**جدول رقم (412)**

**بيان الخسائر المرحلة عن السنوات الخمس السابقة على تاريخ تقديم الإقرار**

| السنة | صافي الخسارة | عدد سنوات الترحيل | المبالغ السابق ترحيلها | مبالغ لم يتم ترحيلها |
|---|---|---|---|---|
| | | | | |
| | | | | |
| | | | | |
| | | | | |
| | | | | |
| 336 – إجمالي الخسائر الواجب خصمها من الوعاء للفترة الضريبية تسند في بند (308) | | | | |

– يبين في هذا الجدول موقف الخسائر المرحلة عن السنوات السابقة لكل سنة على حدة .

– يتم إستيفاء خانة المبالغ التي لم يتم ترحيلها لكل سنة على حدة فبفرض أن الخسارة عن سنة 2003 مبلغ 10000 آلاف جنيه والإقرار المقدم عن عام 2006 والمبلغ السابق ترحيله (عن السنوات 2004 /2005) 6000 آلاف جنيه فيكون المبين بالجدول على الوجه الأتي :

| السنة | صافي الخسارة | عدد سنوات الترحيل | المبالغ السابق ترحيلها | مبالغ لم يتم ترحيلها |
|---|---|---|---|---|
| 2003 | 10000 جنيه | 2 سنة | 6000 جنيه | 4000 جنيه |

309 بند– 80% من مخصص القروض التي تلتزم البنوك بتكوينها

وفقاً لقواعد إعداد وتصوير القوائم المالية وأسس التقييم الصادرة عن البنك المركزي .

بند- قيمة المخصصات الفنية التي تلتزم شركات التأمين بتكوينها وفقاً لأحكام القانون 10 لسنة 1981 وفقاً للجدول رقم (404) **310**

بند - خصومات أخرى وفقاً للجدول رقم (413) **311**

**(جدول رقم 413) مرفق بالإقرار الضريبي**

| **جدول رقم (413)**<br>**بيان الخصومات الأخرى** | |
|---|---|
| **بيـــــان** | **القيمة بالجنيه** |
| 1- | |
| 2- | |
| 3- | |
| 4- | |
| 5- | |
| 6- | |
| **337- مجموع الخصومات** | |
| إذا كان لدى الشخص الإعتباري بنوداً لم ترد تفصيلاً ببنود هذا الإقرار ويتعين خصمها من صافي الربح أو إضافتها إلى صافي الخسارة من واقع قائمة الدخل يتعين بيانها تفصيلاً بهذا الجدول . | |

**بند - صافي الربح / أو الخسارة ( المعدل )** **312**

بند- يخصم التبرعات والإعانات المدفوعة للجمعيات والمؤسسات الأهليةالمصرية المشهرة ولدور العلم والمستشفيات الخاضعة للإشراف الحكومي ومؤسسات البحث العلمي المصريـــة بما لا يتجـــاوز 110/10 من الربح السنوي الصافي المعدل . **313**

**بند - الوعاء ربح / أو (خسارة )** **314**

بند– يستبعد الإعفاءات وفقا للجدول رقم (414لأشخاص إعتبارية) 315

فــي حدود الوعاء الخاضع للضريبة .

**(جدول رقم 414) مرفق بالإقرار الضريبي**

| **جدول رقم (414)**<br>**بيان الإعفاءات الضريبية** | |
|---|---|
| **بيــــــان** | **المبلـــــغ** |
| **اعفاءات بموجب القانون 91 لسنة 2005**<br>1– الزيادة في العوائد الدائنة المعفاة أو غير الخاضعة للضريبة عن العوائد المدينة .<br>2– أرباح وتوزيعات صناديق الاستثمار المنشأة وفقـا لقـانون سوق رأس المال الصادر بالقانون رقم 95 لسنة 1992 وعائـد السندات المقيدة في الجداول الرسمية ببورصة الأوراق المالية .<br>3– العوائد التى تحصل عليها الأشخاص الإعتبارية عن الأوراق المالية وشهادات الإيداع التي يصدرها البنك المركزي المصري أو الإيرادات الناتجة عن التعامل فيها وذلك إستثناءاً مـن حكـم المادة 56 من القانون .<br>4– التوزيعات والأرباح والحصص التي يحصل عليها أشخاص إعتبارية مقيمة مقابل مساهمتها في أشخاص إعتباريــة مقيمــة أخرى .<br>5– عوائد السندات وصكوك التمويل على اختلاف أنواعيا المقيدة في سوق الأوراق المالية المصرية التــي تــصدرها الدولــة أو شركات الأموال .<br>6– التوزيعات على حصص رأس المال فــي الــشركات ذات المسئولية المحدودة وشركات الأشخاص وحصص الشركاء غير المساهمين في شركات التوصية بالأسهم<br>• أي عوائد دائنة معفاة أو غير خاضعة للضريبة احتسبت ضمن البند 1 من هذا الجدول لا يتم خصمها مرة أخرى . | |
| **338 – جملة الإعفاءات** | |

بند – الوعاء الخاضع للضريبة 316

سادساً : الجداول المرفقة بالإقرار الضريبي على أرباح الأشخاص الإعتبارية 400

1- جدول رقم (401) بيان المعاملات التي تعد من الإيرادات ولا تدخل ضمن قائمة الدخل وفقاً لمعايير المحاسبة المصرية .

جدول رقم (401)

بيان المعاملات التي لا تدخل ضمن قائمة الدخل وفقاً لمعايير المحاسبة المصرية وتعد من الإيرادات

| م | بيان المعاملة | مقدار المعاملة | إيضاحات أخرى |
|---|---|---|---|
| | | | |
| | | | |
| | | | |
| | | | |
| | | | |
| 325 – الإجمالي | | | |

يتم إستيفاء هذا الجدول بالإيرادات التي لم تدرج بقائمة الدخل ويتم ترحيلها مباشرة إلى حقوق الملكية بالميزانية كما هو الحال في إيرادات الشركة عند تقييم استثماراتها المتداولة على أساس قيمتها السوقية ، أو فروق التقييم الدائنة الناتجة عن تغيير السياسات المحاسبية كما هو الحال في الفروق الناتجة عن تغيير سياسة تسعير المخزون بالشركة (طريقة ما يرد أولاً يصرف أولاً أو طريقة ما يرد أخيراً يصرف أولاً أو طريقة متوسط السعر ) أو الرفوق الدائنة الناتجة عن تصحيح الأخطاء المحاسبية التي تدرج ضمن حقوق الملكية ولا تحمل على قائمة الدخل وذلك كله بشرط أن تكون من الإيرادات الخاضعة للضريبة (بند رقم 201) .

2- جدول رقم (402) الأرباح أو الخسائر الرأسمالية الناتجة عن بيع الأصول .

**جدول رقم ( 402)**

**الأرباح أو الخسائر الناتجة عن بيع الأصول**

| م | نوع الأصل | التكلفة التاريخية | الإهلاك المعتمد | صافي القيمة الدفترية | ثمن البيع | الأرباح أو الخسائر الرأسمالية |
|---|---|---|---|---|---|---|
| | | | | | | |
| | | | | | | |
| | | | | | | |
| | | | | | | |
| | | | | | | |
| | | | | | | |
| | | | | | | |
| 326 - إجمالي الأرباح أو الخسائر الرأسمالية | | | | | | |

يتم إضافة الخسائر الرأسمالية أو خصم الأرباح الرأسمالية الناتجة عن بيع الأصول الثابتة الواردة بالبند (3) من المادة (25) من القانون التي يتم إحتساب إهلاكها طبقاً للمادة (26) من القانون إلى الوعاء الخاضع للضريبة لعدم الاعتداد بها ربحاً أو خسارة وفقاً لحكم المادة (17) من القانون .

فمثلاً إذا تم بيع أصل رأسمالي بمبلغ 10000 جنيه وكانت قيمته الدفترية 12000 جنيه ففي هذه الحالة تظهر بقائمة الدخل خسارة رأسمالية قيمتها 2000 جنيه ولما كانت هذه الخسارة يتم معالجتها ضمن نظام أساس الإهلاك لذلك يتعين استبعادها من التكاليف الواردة بقائمة الدخل وذلك عن طريق إضافتها إلى الوعاء الخاضع للضريبة (بند رقم 203) ويتم تطبيق ذات المفهوم بالنسبة للأرباح الرأسمالية للأصول المنصوص عليها في البند (3) من المادة (25) من القانون (بند رقم 303) .

3- جدول رقم (403) بيان التبرعات والإعانات .

جدول رقم (403)

بيان التبرعات والإعانات

| م | بيـــــــان | القيمة بالجنيه |
|---|---|---|
| | تبرعات محملة على قائمة الدخل | |
| | تحليلها كما يلي : | |
| | تبرعات مدفوعة للحكومة ووحدات الإدارة المحلية وأشخاص إعتبارية عامة أيا كان مقدارها . | |
| | تبرعات للجمعيات والمؤسسات الأهلية المشهرة ولدور العلم والمستشفيات الخاضعة للإشراف الحكومي ومؤسسات البحث العلمي المصرية في حدود 10% من الربح السنوي الضريبي . | |

4- جدول رقم (404) بيان حركة المخصصات والاحتياطيات .

5- جدول رقم (405) بيان بالعوائد المدينة التي يتم اضافتها للوعاء الضريبي .

6- جدول رقم (406) بيان الديون المعدومة .

7- جدول رقم (407) أرباح أو خسائر العمليات والفروع والعوائد والتوزيعات وناتج التعامل في الأوراق المالية حسب كل دولة .

8- جدول رقم (408) بيان الإضافات الأخرى .

9- جدول رقم (409) بيان المبالغ التي تعد من التكاليف واجبة الخصم ولا تدخل ضمن قائمة الدخل وفقاً لمعايير المحاسبة المصرية .

10- جدول رقم (410) مخصصات مرتدة سبق خضوعها للضريبة .

11- جدول رقم (411) بيان بالإهلاكات لأغـراض حـساب الـضريبة وجدول موضح قيمة الأصول بغرض حساب الإهلاك الضريبي .

12- جدول رقم (412) بيان الخسائر المرحلة عـن الـسنوات الخمـس السابقة على تاريخ تقديم الإقرار .

13- جدول رقم (413) بيان بالمخصصات الأخرى .

14- جدول رقم (414) بيان الإعفاءات الضريبية .

سابعا : بيانات أخرى متممة للإقرار **500**

1- بيان رقم (501) التكاليف غير واجبة الخصم (تتعلق بالعوائد المدينة والدائنة ) .

2-بيان رقم (502) المساهمات في شركات تابعة وشقيقة (مقيمة وغير مقيمة ) .

## بيانات أخرى متممة للإقرار 500

| 501 : التكاليف الغير واجبة الخصم | | |
|---|---|---|
| س1 : هل جاوزت نسبة متوسط القروض والسلفيات إلى متوسط حقوق الملكية النسبة الموجودة في الجدول التالي : | نعم | لا |
| 8 : 1 للسنة الضريبية 2005 | | |
| 7 : 1 للسنة الضريبية 2006 | | |
| 6 : 1 للسنة الضريبية 2007 | | |
| 5 : 1 للسنة الضريبية 2008 | | |
| 4 : 1 للسنة الضريبية 2009 | | |
| إذا كانت الإجابة (بنعم) يجب كتابة الجدول التالي : | | |

| بيـــــان | القروض (القيمة بالجنيه) | حقوق الملكية (القيمة بالجنيه) |
|---|---|---|
| رصيد أول المدة | | |
| رصيد آخر المدة | | |
| الإجمالي | | |
| المتوسط الحسابي | | |
| النسبة = متوسط القروض والسلفيات / متوسط حقوق الملكية | | |
| العوائد المدينة المحملة على قائمة الدخل | | |
| الزيادة في العوائد المدينة عن النسبة المسموح بها | | |

| س2 : هل تضمنت قائمة الدخل أي مما يلي : | نعم | لا |
|---|---|---|
| (أ) عوائد مدينة على قروض معدلها يجاوز مثلي سعر الائتمان والخصم بالبنك المركزي | | |
| (ب) عوائد مدينة مدفوعة لأشخاص طبيعيين غير خاضعين للضريبة أو معفيين منها | | |
| (ج) عوائد دائنة معفاة أو غير خاضعة للضريبة | | |
| إذا كانت الإجابة (بنعم) لأي من البنود بعاليه يجب كتابة الجدول التالي : | | |

| | معدل العائد | قيمة العوائد بالجنيه |
|---|---|---|
| العوائد المدينة فيما يزيد عن مثلي سعر الإئتمان والخصم بالبنك المركزي | | |
| العوائد المدينة المدفوعة لأشخاص طبيعيين غير خاضعين للضريبة أو معفيين منها | | |
| عوائد دائنة معفاة أو غير خاضعة للضريبة | | |
| الإجمالـــــــي | | |

**502 : المساهمات في شركات تابعة وشقيقة (مقيمة وغير مقيمة)**

| | نعم | لا |
|---|---|---|
| س3 : هل لدى الشركة مساهمات لها شركات تابعة وشقيقة مقيمة وغير مقيمة ؟ | | |

إذا كانت الإجابة (بنعم) يجب كتابة الجدول التالي :

| اسم الشركة | نسبة المساهمة | قيمة السهم | العائد السنوي |
|---|---|---|---|
| | | | |
| | | | |
| | | | |
| | | | |
| | | | |

| | نعم | لا |
|---|---|---|
| س4 : بالنسبة للمساهمات في شركات أجنبية غير مقيمة ، هل يتوفر أي شرطين من الشروط التالية في إحداها : | | |
| 1- أن تكون مصر المقر الذي تتخذ فيه قرارات الإدارة اليومية للشركة . | | |
| 2- أن تكون مصر المقر الذي تنعقد به اجتماعات مجلس الإدارة . | | |

| | | |
|---|---|---|
| 3- أن تكون مصر المقر الذي يقيم فيه 50% على الأقل من أعضاء مجلس الإدارة | | |
| 4- أن تكون مصر المقر الذي يقيم فيه المساهمون الذين تزيد مساهمتهم عن 50% من عدد الأسهم أو حقوق التصويت | | |

في حالة الإجابة (بنعم) حدد أسماء الشركات ،أي من الشروط السابقة التي تنطبق عليها في الجدول التالي :

| اسم الشركة | بلد التأسيس | الشروط المنطبقة |
|---|---|---|
| | | |
| | | |
| | | |

503 : المبالغ المدفوعة لجهات غير مقيمة في مصر

| س5 : هل قامت الشركة بسداد أي مما يلي لجهات غير مقيمة | نعم | لا |
|---|---|---|
| | | |
| أ- العوائد | | |
| ب- الإتاوات | | |
| ج - مقابل الخدمات | | |
| د- مقابل النشاط الرياضي أو الفنان | | |

إذا كانت الإجابة (بنعم) في أي من البنود بعاليه يجب كتابة الجدول التالي :

| اسم الجهة | المبلغ المدفوع | نوع المصروف | الضريبة المخصومة أو المسددة |
|---|---|---|---|
| | | | |
| | | | |
| | | | |
| | | | |
| | | | |
| الإجمالـــــي | | | |

## 504 : التعاملات مع الأشخاص المرتبطة

| | نعم | لا |
|---|---|---|
| س6 : هل لدى الشركة تعاملات مع أشخاص مرتبطة ؟ | | |

إذا كانت الإجابة (بنعم) يجب كتابة الجدول التالي :

| اسم الجهة المرتبطة | نوع الإرتباط | نوع التعامل | قيمة التعامل |
|---|---|---|---|
| | | | |

| | | | |
|---|---|---|---|
| | | | |
| | | | |
| | | | |
| الإجمالـــي | | | |

| س7 : هل تضمنت التعاملات مع الأشخاص المرتبطة أي مما يلي : | نعم | لا |
|---|---|---|
| (أ) شراء أصول ثابتة / خامات / منتجات تامة الصنع | | |
| (ب) تقديم أو الحصول على خدمات | | |
| (ج) التنازل أو الحصول على نشاط / عقود أو جزء منها | | |
| (د) شراء / بيع أو تبادل للأستثمارات في أوراق مالية | | |

إذا كانت الإجابة (بنعم) في أي من البنود بعاليه يجب كتابة الجدول التالي :

| اسم الجهة المرتبطة | نوع التعامل | قيمة التعامل |
|---|---|---|
| | | |
| | | |
| | | |
| الإجمالـــي | | |

## 505 الإيرادات المحققة بالخارج

| س8 : هل لدى الشركة إيرادات محققة بالخارج ؟ | نعم | لا |
|---|---|---|
| | | |

إذا كانت الإجابة (نعم) فيجب كتابة الجدول التالي :

| البيان | عمليات وأرباح فـــروع | توزيعات | ناتج تعامل في أوراق مالية | إتاوات وإيجارات وفوائد قـــروض |
|---|---|---|---|---|
| | | | | |
| | | | | |

3- بيان رقم (503) المبالغ المدفوعة لجهات غير مقيمة في مصر .

4- بيان رقم (504) التعاملات بين الأشخاص المرتبطة .

5- بيان رقم (505) الإيرادات المحققة بالخارج .

**ثامناً : الميزانية 600**

**تاسعاً : قائمة الدخل 700**

## 4/3 أمثلة وتدريبات عملية

**أولاً : أسئلة للمراجعة :**

1- ما هو المقصود بالأشخاص الإعتبارية ؟

حدد الأشخاص والجهات التي تخضع للضريبة على الأشخاص الإعتبارية[1] .

2- فرق بين طبيعة ونسب المعدلات الضريبية الخاصة بالضريبة على الأشخاص الطبيعيين والأشخاص الإعتبارية[2] .

3- ما هي الجهات والأرباح والفوائد التي تعفى من الضريبة على أرباح الأشخاص الإعتبارية[3] ؟

4- وضح المقصود بالمأمورية المختصة في تطبيق أحكام الضريبة على أرباح الأشخاص الإعتبارية وما هي تلك المأمورية [4]؟

5- وضح المعاملة الضريبية للأشخاص الطبعيين أو الإعتبارية التي تباشر نشاطاً من أنشطة المهنة الحرة وكيفية قياس أرباحها [5]؟

6- وضح المعاملة الضريبية لأرباح وتوزيعات صناديق الاستثمار[6] .

---

[1] يراجع نص المادة (47) ، ( 48) من القانون .
[2] يراجع نص المادة (48) ، (49) من القانون .
[3] يراجع نص المادة (50) من القانون .
[4] يراجع نص المادة (53) من اللائحة التنفيذية .
[5] يراجع نصوص المواد (53 ) ، (54) من القانون .
[6] يراجع نص المادة (50) من القانون ، والمادة (55) من اللائحة التنفيذية .

7- حدد تاريخ بدء الإعفاء لشركات استصلاح أو استزراع الأراضي وشركات تربية النحل [7].

8- من هي التكاليف غير واجبة الخصم من أرباح الأشخاص الإعتبارية [1]؟

9- ما هي الأرباح الرأسمالية التي لا تخضع للضريبة على أرباح الأشخاص الإعتبارية [2]؟

10- المعالجة الضريبية للضريبة الأجنبية التي تقوم بأدائها شركة مقيمة عن ارباح من الخارج بالإضافة إلى الخسائر المحققة في الخارج [3].

11- مدى جواز ترحيل الخسائر التي تحملتها الشركة في فترة سابقة إذا طرأ تغير في ملكية رأسمالها [4].

12- علاقة الأحكام المطبقة على أرباح النشاط التجاري والصناعي بتحديد صافي الدخل الخاضع للضريبة على أرباح الأشخاص الإعتبارية[5].

13- ما المقصود بالعوائد المدينة وحقوق الملكية وكيفية حسابهما طبقاً للقانون واللائحة [6]؟

14- ما هي قواعد تحديد المخصصات في البنوك والتي تعد من التكاليف واجبة الخصم [7]؟

---

[7] يراجع نص المادة (50) من القانون والمواد (56، 57) من اللائحة التنفيذية .
[1] يراجع نص المادة (52) من القانون .
[2] يراجع نص المادة (53) من القانون ، والمادتين (64) ، (69) من اللائحة التنفيذية .
[3] يراجع نص المادة (54) من القانون ، والمادة (66) ، (67) من اللائحة التنفيذية .
[4] يراجع نص المادة (55) من القانون ، والمادة (68) من اللائحة التنفيذية .
[5] يراجع نص المادة (17) والمادة (51) من القانون .
[6] يراجع نص المادة (52) من القانون ، والمادة (58) ، (59) من اللائحة التنفيذية .
[7] يراجع نص المادة (52) من القانون ، والمادة (60) من اللائحة التنفيذية .

15- ما هي شروط عدم خضوع الأرباح الرأسمالية الناتجة عن إعادة التقييم للضريبة على أرباح الأشخاص الإعتبارية [8]؟

16- ما هي المعاملة الضريبية للإهلاك لأغراض حساب الضريبة على أرباح الأشخاص الإعتبارية [1]؟

17- ما هي الأشخاص المرتبطة والإعتبارات الواجب أخذها في الحسبان عند إعداد الإقرار الضريبي للأشخاص الإعتبارية [2]؟

18- ما هي المعاملة الضريبية لشركات الأشخاص ؟ ما هو سعر الضريبة عليها؟

**الاجابة**

حرصاً من المشرع في القانون 91 لسنة 2005 على المعاملة الضريبية الموحدة لمصدر الدخل الواحد والعمل على تطبيق المعايير الدولية ، فقد تم معاملة شركات الأشخاص (شركات التضامن والتوصية البسيطة) نفس معاملة شركات الأموال ، ايا كان الشكل القانوني الذي تخضع له ، وذلك بسعر ضريبة 20% ، ويرجع السبب في ذلك إلى كون هذه الشركات تتعامل بنفس الأسس والقواعد الأقتصادية والمالية التي تتعامل بها شركات الأموال في الأسواق ، بالإضافة إلى أن الضريبة تفرض على الدخل من النشاط وليس على الشكل القانوني للشركة ، بجانب الرغبة في القضاء على ثغرة كبيرة في النظام الضريبي القائم والتي تم

---

[8] يراجع نص المادة (53) من القانون ، والمادة (61) ، (62) ، (63) ، (64) من اللائحة التنفيذية

[1] يراجع نصوص البندين (1، 2) من المادة (25) والمادتين (26، 27) من القانون .

[2] يراجع نص المادة (30) من القانون . والمواد (38- 40) من اللائحة التنفيذية .

استغلالها في تجنب الضريبة ، وبالتالي لا يوجد مبرر علمي ومنطقي للإستمرار في التفرقة بينهما لمجرد الاختلاف في الشكل القانوني .

19- كيف تعامل القانون مع الفوائد المدينة المستحقة علي الأشخاص الإعتبارية ؟

**الاجابة**

سمح القانون بخصم الفوائد المدينة التي تدفعها الأشخاص الإعتبارية ، على القروض والسلفيات التي حصلت عليها ، فيما لا يجاوز أربعة امثال حقوق الملكية ، وذلك حرصاً من المشرع على الأخذ بما استقر عليه العرف الدولي ، حيث يعمل بهذا المبدأ في العديد من البلدان المتقدمة والناشئة على السواء ، بالإضافة إلى محاولة سد ثغرة من ثغرات تجنب الضريبة والتي تتم عن طريق إبرام عقود قروض وهمية في بعض الأحيان أو المبالغة في الاقتراض في أحيان أخرى للاستفادة من خصم تكاليف خدمة الدين من الوعاء الضريبي، ولذلك رؤي أنه من الأفضل وضع سقف لهذه المسألة مع إعطاء المؤسسات فترة إنتقالية للوصول إلى المعدل المطلوب بحيث يسمح بخصمها على النحو التالي :

8: 1 للسنة الضريبية 2005 .

7: 1 للسنة الضريبة 2006 .

6: 1 للسنة الضريبية 2007 .

5: 1 للسنة الضريبية 2008 .

4: 1 للسنة الضريبية 2009 .

20- وضح المقصود بالآتي في ضوء أحكام الضريبة على الأشخاص الإعتبارية :

- الفترة الضريبية .

- استحقاق الضريبة .

- الشخص الاعتباري المقيم .

21- هناك عديد من القواعد الأساسية لسريان الضريبة على الأرباح الراسمالية التي تحققها الأشخاص الإعتبارية - اشرح .

22- ما هي المعاملة الضريبية لكل مما يلي في ضوء أحكام الضريبة على دخل الأشخاص الطبيعيين والضريبة على ارباح الأشخاص الإعتبارية :

a) أرباح إعادة تقييم الأصول .

b) عوائد الودائع وحسابات التوفير بالبنوك .

c) العوائد المدينة على السلفيات والقروض .

d) المخصصات .

e) ترحيل خسائر السنوات السابقة .

**ثانياً : علق على صحة أو خطأ العبارات التالية :**

1- لا تسري الضريبة على أرباح الأشخاص الإعتبارية على ارباح شركات المساهمة التي تباشر أعمال الاستغلال الزراعي في مصر .

2- تسري الضريبة على أرباح الأشخاص الأعتبارية على جهاز مشروعات الخدمة الوطنية بوزارة الدفاع بالنسبة للأنشطة التي يحقق منها ارباحاً .

3- الفترة الضريبية للأشخاص الإعتبارية هي السنة الميلادية .

4- الشركات المساهمة المصرية التي تعمل في الخارج تخضع أرباح فروعها في مصر للضريبة على ارباح الأشخاص الإعتبارية إذا كانت تلك الفروع مستقلة عن مركزها الرئيسي في الخارج .

5- تعتبر الضريبة على أرباح الأشخاص الإعتبارية ضريبة القانون العام فيما يتعلق بالأشخاص الإعتبارية .

6- تسري الضريبة على دخل الأشخاص الطبيعيين على انصبة الشركاء في شركات الأشخاص وشركات الواقع .

7- تخضع الاحتياطيات والمخصصات التي تكونها الأشخاص الإعتبارية للضريبة .

**الاجابة**

لا تعتبر الإحتياطيات على اختلاف أنواعها من التكاليف من التكاليف واجبة الخصم حيث اعتبرت استخداماً للربح وليس تحميلاً عليه .

كما لا تعتبر المبالغ التي تجنب لتكوين أو تغذية المخصصات على اختلاف أنواعها من التكاليف واجبة الخصم .

وتستثنى من ذلك وفقاً لحكم البند (2) من المادة (52) من القانون المخصصات التالية :

أ- مخصصات القروض التي تلتزم البنوك بتكوينها وفقاً لقواعد إعداد وتصوير القوائم المالية وأسس التقييم الصادرة من البنك المركزي ، حيث تعتبر من التكاليف واجبة الخصم في حدود 80% من قيمتها .

ب- مخصصات القروض التي تلتزم شركات التأمين بتكوينهـا بـالتطبيق لأحكام قانون الإشراف والرقابة على التأمين في مصر الصادر بالقانون رقم 10 لسنة 1981 ، حيث تعتبر من التكاليف واجبة الخصم أيا كان مقدارها .

8- تخضع البنود التالية للضريبة على أرباح الشخاص الإعتبارية :

a – حصص الرباح وأرباح الأسهم الموزعة .

b- مقابل الحضور الموزع للساهمين بمناسبة حضور الجمعيات العمومية

c- المبالغ التي يحصل عليها رؤساء وأعضاء مجالس الإدارة .

d- حصة العاملين في الأرباح الموزعة .

## الإجابـة

**تتمثل المعاملة الضريبية للبنود السابقة فيما يلي :**

**a- حصص الأرباح وارباح الأسهم الموزعة :**

يقضي البند (3) من المادة (52) من القانون بعدم إعتبار حصص الربـاح وأرباح الأسهم التي تقوم الأشخاص الإعتبارية بتوزيعهـا علـى الـشركاء أو المساهمين من التكاليف واجبة الخصم بإعتبارها من التوزيعـات .

**b-مقابل الحضور الذي يدفع للمساهمين بمناسبة حضور الجمعيات العمومية:**

يقضي البند (3) من المادة (52) من القانون بعـدم إعتبـار مقابـل الحضور الذي يدفع للمساهمين بمناسبة حضور الجمعيات العمومية مـن التكاليف واجبة الخصم .

**c- المبالغ التي يحصل عليها رؤساء واعضاء مجالس الإدارة :**

يقضي البند (4) من المادة (53) من القانون بعدم إعتبار المبالغ التي يحصل عليها رؤساء وأعضاء مجالس الإدارة مـن مكافـآت العـضوية

وبدلاتها من التكاليف واجبة الخصم وسواء كان ذلك في شركات قطاع الأعمال العام أو في شركات القطاع العام أو في شركات القطاع الخاص باعتبار أن هذه المبالغ لم يسبق خضوعها للضريبة من قبل ، اما مقابل عملهم الإداري فيعتبر من التكاليف واجبة الخصم باعتبار أنه يخضع للضريبة على المرتبات وما في حكمها .

d- حصة العاملين في الأرباح الموزعة :

يقضي البند (5) من المادة (53) من القانون بعدم إعتبار حصة العاملين من الأرباح التي يتقرر توزيعها بنسبة معُينة عليهم طبقا للقواعد القانونية المقررة في هذا الشأن من التكاليف واجبة الخصم باعتبار أن هذه الحصة معفاه أصلاً من الضريبة وفقا لحكم البند (6) من المادة (13) من القانون .

وتنص المادة (41) من القانون رقم 159 لسنة 1981 بأن يكون للعاملين بالشركة نصيب في الأرباح التي يتقرر توزيعها تحدده الجمعية العامة بناء على اقتراح مجلس الإدارة بما لا يقل عن 10% من هذه الأرباح ولا يزيد على مجموع الأجور السنوية للعاملين بالشركة .

9- يجيز المشرع الضريبي ترحيل الأشخاص الإعتبارية الخسائر للخلف وللأمام لمدة غير مقيدة .

الإجابة

أجاز المشرع ترحيل الخسارة المتعلقة بإحدى السنوات لتخصم من أرباح السنوات التالية بحد أقصى 5 سنوات وذلك كما هو الحال بالنسبة لإيرادات النشاط التجاري والصناعي وإيرادات المهن غير التجارية الخاضعة للضريبة على دخل الأشخاص الطبيعيين .

فترحيل الخسائر إذن يتم للامام وليس إلى الخلف وقد قضت المادة (55) من القانون بعدم سريان هذا الحكم على الخسائر التي تحملتها الشركة في الفترة الضريبية والفترات السابقة وذلك بشرطين :

أ- أن يطرأ تغيير في ملكية رأس المال بنسبة تزيد على 50% من الحصص أو الأسهم أو في حقوق التصويت .

ب- أن يصاحب ذلك تغير في النشاط .

وقد أشترطت الفقرة الثانية من المادة سالفة الذكر لسريان حكمها على الشركات المساهمة وشركات التوصية بالأسهم أن تكون اسهمها غير مطروحة للتداول في سوق الأوراق المالية المصرية ، فإذا كانت اسهم تلك الشركات مطروحة للتداول في سوق الأوراق المالية المصرية ، يسمح لها بترحيل خسائر السنوات السابقة لتخصم من أرباح السنوات التالية بحد أقصى خمس سنوات .

10- أعفى المشرع المصري بعض الإيرادات من الخضوع للضريبة على أرباح الأشخاص الإعتبارية .

11- تخضع أرباح شركات تربية النحل للضريبة في حالة تعبئة العسل المنتج في عبوات تمهيداً لبيعه .

12- تعفى من الضريبة عوائد السندات على إختلاف أنواعها التي تحصل عليها الأشخاص الإعتبارية .

13- تعفى الأرباح التي تحققها المنشآت التعليمية الخاصة من الضريبة على أرباح الأشخاص الإعتبارية .

14- يمكن ترحيل خسائر التعامل في الأوراق المالية المقيدة في سوق الأوراق المالية التي تتحقق في سنة ما لتخصم من الإرباح التي تحققها الأشخاص الإعتبارية في السنوات التالية .

15- تعفى من الضريبة الأرباح التي تحصل عليها شركة التضامن المقيمة نتيجة مساهمتها في شركة مساهمة مصرية مقيمة .

16- لا تسري الضريبة على الأرباح التي تحققها الأشخاص الإعتبارية من أعمالها في الخارج .

17- لا تسري الضريبة على أرباح الأشخاص الإعتبارية على الأرباح الناتجة من إعادة تقييم لصول شركة الأشخاص عند تقديمها كحصة عينية نظير الإسهام في رأسمال شركة مساهمة .

18- تسري الضريبة على عوائد الودائع بالبنوك التي تحصل عليها الشخاص الإعتبارية .

19- تخضع أنصبة الشركاء في أرباح شركات الأشخاص للضريبة على دخل الأشخاص الطبيعيين .

20- لا تختلف المعاملة الضريبية للعوائد المدينة عن القروض والسلفيات التي حصل عليها كل من الأشخاص الطبيعيين والأشخاص الإعتباريين .

21- تعتبر كافة المبالغ التي يحصل عليها رؤساء وأعضاء مجالس الإدارة في شركات المساهمة (قطاع عام أو خاص أو قطاع أعمال) من التكاليف واجبة الخصم عند تحديد وعاء الضريبة على أرباح الأشخاص الإعتبارية .

22- تعتبر حصة العاملين في الأرباح الموزعــة بمعرفــة شــركات المساهمة من التكاليف واجبة الخصم عند تحديد وعاء الضريبة على أرباح الأشخاص الإعتبارية .

23- لا يسمح المشرع بترحيل خسائر السنوات السابقة إلى الأمام التي تحققها شركات المساهمة التي تكون اسهمها قابلة للتداول في البورصة .

**ثالثاً : أمثلة عملية**

**مثال 1 (خصم الضريبة الأجنبية) :**

فيما يلي بيان بالإيرادات الخاضعة للضريبة لإحدى شركات المساهمة المقيمة في مصر ، وذلك عن السنة المنتهية في 2003/12/31 :

100000 جنيه أرباح النشاط الجاري – 20000 جنيه أرباح راسمالية ناتجة عن بيع بعض الأصول الثابتة – 22000 جنيه عوائد ودائع بالبنوك – 8000 جنيه إيرادات من عقارات مملوكة – 50000 جنيه إجمالي أرباح عن أعمال بالخارج .

**فإذا علمت ما يلي :**

أ- بلغت قيمة المبالغ التي حجزت من الشركة تحت حساب الضريبة خلال السنة مبلغ 5000 جنيه .

ب- سددت الشركة ضريبة أجنبية بمعدل 30% على أرباح الأعمال التي تحققت بالخارج .

**والمطلوب :**

حساب الضريبة واجبة الأداء عن السنة المالية المنتهية في 2005/12/31 .

**الحل**

يتم حساب الضريبة واجبة الدفع عن عام 2006 على النحو التالي :

**أ- تحديد وعاء الضريبة :**

| | جنيه |
|---|---|
| أرباح النشاط الجاري | 100000 |
| أرباح رأسمالية | 20000 |
| عوائد ودائع بالبنوك | 22000 |

| | | |
|---|---|---|
| إيراد عقارات مبنية | 8000 | |
| أرباح عن أعمال بالخارج | 50000 | |
| **إجمالي صافي الأرباح** | | 200000 |

**ب- حساب الضريبة المستحقة :**

الضريبة المستحقـــــة = 200000 × 20% = 60000 جنيه

**ج- حساب المبالغ واجبة الخصم :**

تتمثل هذه المبالغ فيما يلي :

| | جنيـــــه | جنيـــــه |
|---|---|---|
| – المبالـــغ المســـــددة تحت الحساب | | 5000 |
| – الضريبة الأجنبية : | | |
| – المـــســــــــدد = 50000×30% = | 15000 | |
| – لحد الأقصى = 60000× (50000/200000) = | 15000 | |
| | | 15000 |
| مجموع | | 10000 |

**د- الضريبة واجبة الدفع :**

60000 – 10000 = 50000 جنيه

**إيضاح متمم للحل :**

تطبيقاً لنص المادة (54) من القانون تخصم الضريبة الأجنبية التي تقوم بإدائهـــا الشركة المقيمة في مصر عن الأرباح المحققة في الخارج من الـــضريبة المـــستحقة عليها في نهاية عام بتوافر شرطين هما :

– تقديم المستندات المؤيدة لها .

– ألا يزيد مقدار الضريبة المخصومة عن الضريبة واجبة السداد في مصر عن الأرباح المحققة من الأعمال في الخارج .

تأسيساً على ذلك يتـم حسـاب الضريبة الأجنبية واجبة الخصم كما يلي :

الضريبة المسددة 50000 × 30% = 15000 جنيه

الحد الأقصى 60000× 50000 = 15000 جنيه

200000

**مثال 2 ( عن عوائد القروض والسلفيات) :**

بلغت جملة القروض التي حصلت عليهـا إحـدى شـركات المسـاهمة المصرية من البنوك المصرية لاستخدامها في النشاط مبلغ 120 مليون جنيه في أول يناير 2005 بمعدل فائدة سنوي 25% .

**فإذا علمت ما يلي :**

أ- قامت الشركة بسداد العوائد المستحقة على هذه القروض عن عام 2005 .

ب- سعر الائتمان والخصم المعلن من البنك المركزي في أول يناير 2005 كان 12% .

ج- تتضمن غيرادات الشركة عن هذا العام مبلغ 300 ألف جنيه عبارة عن عائد سندات مقيدة في الجداول الرسمية بالبورصة .

د- بلغت حقوق الملكية في الشركة في أول وأخـر عـام 2005 مبلـغ 15 مليون، 16 مليون جنيه على الترتيب وفقاً للقوائم المالية التي تم إعدادها طبقاً لمعايير المحاسبة المصرية .

**والمطلوب :**

تحديد مقدار عوائد القروض الواجب إعتبارها من التكاليف واجبة الخصم عن عام 2005 .

**الحـل**

تعتبر عوائد القروض التي تدفعها الأشخاص الإعتبارية الخاضعة للضريبة من التكاليف واجبة الخصم في ظل توافر عدة شروط هي:

A- ألا تزيد قيمة تلك القروض على اربعة أمثال متوسط حقوق الملكية ، حيث لا تعتبر عوائد الزيادة من التكاليف واجبة الخصم تطبيقاً لنص المادة (52) من القانون ، وقد استثنى من ذلك بموجب المادة (7) من مواد إصدار القانون رقم 91 لسنة 2005 عوائد القروض عن المدة الضريبية التي تبدأ من السنة الضريبية 2005 ، حيث ينبغي ألا تزيد قيمة القروض على ثمانية أمثال متوسط حقوق الملكية .

وبتطبيق تلك القاعدة على بيانات المثال السابق يتضح ما يلي :

1- مقدار القروض التي حصلت عليها الشركة — 120 مليون جنيه

2- الحد الأقصى للقروض الواجب اعتبار عوائدها من التكاليف

= 8 أمثال متوسط حقوق الملكية

$= 8 \times \frac{10 \text{ مليون} + 16 \text{ مليون}}{2}$ — 104 مليون جنيه

$= 8 \times 13$ — ________

3- الزيادة في مقدار القروض — 16 مليون جنيه

B- ألا تكون القروض على اختلاف أنواعها مدفوعة الاشخاص طبيعيين غير خاضعة للضريبة – حيث في تلك الحالة لا تعتبر عوائد تلك القروض من التكاليف ايا كان مقدارها .

وحيث أن القروض بالمثال قد تم الحصول عليها من احد البنوك المصرية وبالتالي فإن العوائد المستحقة عليها تعتبر من التكاليف واجبة الخصم .

C- ألا تزيد قيمة العوائد المسددة عن مثلي سعر الائتمان والخصم المعلن من البنك المركزي في بداية السنة الميلادية التي تنتهي فيها الفترة الضريبية .

حيث لا تعتبر العوائد المسددة عن ذلك من التكاليف واجبة الخصم طبقاً للبند (4) من المادة (24) من القانون .

∴ العوائد المدينة الواجب اعتبارها من التكاليف تحسب كالآتي :

| | |
|---|---|
| - العوائد المسددة<br>104000000 جنيه × 25% | 26000000 |
| - مثلي سعر الائتمان والخصم المعلن من البنك المركزي<br>104000000 جنيه ×12% × 2 | 24960000 |
| باقي الزيادة في العوائد وهي لا تعد من التكاليف واجبة الخصم | 1040000 |

D- أن يخصم من العوائد المدينة مقدار العوائد الدائنة التي تحصل عليها المنشأة من الغير سواء أكانت غير خاضعة للضريبة أو معفاه منها قانوناً تطبيقاً للبند رقم (1) من المادة (23) من القانون .

بمعنى إذا زادت قيمة العوائد الدائنة على قيمة العوائد المدينة لا توجد مبالغ تعتبر من التكاليف واجبة الخصم .

وبما ان العوائد الدائنة المعفاه تبلغ 300000 جنيه أي انها تقل عن العوائد المدينة وبالتالي يعتبر المتبقي (العوائد المدينة تزيد عن العوائد الدائنة) تكاليف واجبة الخصم .

**مثال 3 (على التكاليف واجبة الخصم) :**

**بلغ صافي الربح قبل الضريبة لإحدى الشركات المساهمة التابعة للقطاع الخاص من واقع قائمة الدخل 500000 جنيه وذلك عن السنة المنتهية فـي 2005/12/31 .**

**فإذا علمت ما يلي :**

أ- تتضمن مصروفات الشركة :

1- 25000 جنيه مرتب لرئيس مجلس الإدارة والعضو المنتدب للشركة وذلك مقابل العمل الإداري .

2- 18000 جنيه مكافآت وبدلات أعضاء مجلس الإدارة .

3- 40000 جنيه مكافآت للعاملين تعادل مرتب أربعة شهور .

4- 5000 جنيه خدمات ثقافية ورياضية للعاملين .

5- 10000 جنيه لإحدى الجمعيات الخيرية المعترف بها .

6- 50000 جنيه إهلاك آلة مشتراة في 2006/7/1 جديدة بمعدل 10% من تكلفتها علماً بأن القيمة الدفترية للآلات في اول يناير 2006 قد بلغت 200000 جنيه وأن الشركة قد باعت لحد الآلات في اول غبريل بمبلـغ 60000 جنيه .

7- 2500 جنيه مقابل حضور المساهمين لجلسات الجمعية العامة .

8- 15000 جنيه مخصص ديون معدومة .

9- 100000 جنيه عوائد قروض أبرمت في العام الماضي بمعدل 20% علما بأن أول يناير 2006 كان 12% ، وأن متوسط حقوق الملكية قد بلغ 600000 جنيه .

سعر الائتمان والخصم المعلن من البنك المركزي في

ب- تتضمن إيرادات الشركة :

1- 16000 جنيه ديون معدومة محصلة نصفها سبق إعتمـاده بمعرفـة مأموريـة الضرائب .

2- 10000 جنيه عوائد ودائع ببنك مصر .

3- 9545 عوائد سندات مقيدة في الجداول الرسمية بالبورصة .

والمطلوب :

1- تحديد صافي الربح الخاضع للضريبة عن عام 2006 .

2- حساب الضريبة المستحقة عن هذا العام .

**الحل**

1- تحديد صافي الربح الخاضع للضريبة عن عام 2006

| | جنيـه | جنيـه |
|---|---|---|
| صافي الربح قبل الضريبة من واقع قائمة الدخل | | 500000 |
| يضاف إليه: | | |
| 1- مرتب رئيس مجلس الإدارة والعضو المنتدب مقابل العمل الإداري ، يعتبر من التكاليف واجبة الخصم لأنه يخضع للضريبة على المرتبات . | ــــ | |
| 2- مكافآت وبدلات أعضاء مجلس الإدارة لا تعتبر من التكاليف واجبة الخصم لأنه لم يسبق خضوعها للضريبة . | 18000 | |
| 3- مكافآت العاملين تعتبر بالكامل من التكاليف واجبة الخصم لأنها تخضع للضريبة على المرتبات . | ــــ | |
| 4- خدمات ثقافية ورياضية للعاملين تعتبر من التكاليف واجبة الخصم على أساس أنها تتمثل في صافي تكلفتها أي بعد تخفيضها بما قد يساهم به العاملون مقابل التمتع بهذه الخدمات . | ــــ | |

| البيان | جزئي | كلي |
| --- | --- | --- |
| 5- تبرعات لجمعية خيرية معترف بها ، تستبعد مؤقتاً لحين التوصل إلى صافي الربح المعدل للتأكد من أنها لا تزيد عن 10% من قيمته . | 10000 | |
| 6- الإهلاك المحاسبي للآلة المشتراة ، لا يعتبر من التكاليف واجبة الخصم . | 50000 | |
| 7- مقابل حضور المساهمين لجلسات الجمعية العام،لا تعتبر من التكاليف واجبة الخصم لأنه لم يسبق خضوعه للضريبة. | 12500 | |
| 8- مخصص الديون المعدومة ، لا يعتبر من التكاليف واجبة الخصم . | 15000 | |
| 9- عوائد القروض تعتبر بالكامل من التكاليف واجبة الخصم لأن :<br>A- القروض التي حصلت عليها الشركة لا تتجاوز 7 أمثال متوسط حقوق الملكية حيث تبلغ قيمتها 100000 جنيه + 45% = 500000 جنيه على حين أن الحد الأقصى = 600000 × 7 أمثال = 42000000 جنيه .<br>B- وأن مثلي سعر الائتمان والخصم المعلن من البنك المركزي = 500000 × 24% = 120000 . | | |
| مجموع | | 105500 |
| يخصم منه : | | 605500 |
| 10- ديون معدومة محصلة بسبب عدم إعتماد اعدامها من قبل بمعرفة مأمورية الضرائب 16000× (2/1) . | 8000 | |

| البيان | | |
|---|---|---|
| 11- الإهلاك الضريبي السنوي للآلات : | | |
| رصيد 20/1/1 = 200000 | | |
| (-) القيمة البيعية في 4/1 = 60000 | | |
| 140000 | | |
| (+) اضافات في 2/1 : | | |
| التكلفة الأصلية = | | |
| $50000 \times \frac{100}{10} \times \frac{12}{6} = 1000000$ | | |
| (-) الإهلاك المعجل | (300000) | |
| 1000000 × 30% = 300000 | | |
| 700000 | | |
| أساس الإهلاك 84 | | |
| (-) الإهلاك السنوي | (210000) | |
| 840000×25% = 210000 | | 518000 |
| رصيد مرحل 12/31 630000 | | |
| صافي الربح المعدل قبل خصم تبرعات للجمعية الخيرية المعترف بها . | | 87500 |
| (-) تبرعات الجمعية الخيرية المعترف بها : | | |
| أ- المسدد | 10000 | |
| ب- الحد الأقصى : 87500 × (10/110) = | 7955 | 7955 |
| صافي الربح المعدل | | 79545 |
| (-) المبالغ المعفاه : | | |
| عوائد السندات المقيدة بالجداول الرسمية بالبورصة | | (9545) |
| صافي الربح الخاضع للضريبة | | 70000 |

2- حساب الضريبة المستحقة

**الضريبة المستحقة = 70000×20% = 14000 جنيه**

**مثال 4 -عام :**

فيما يلي بيانات قائمة الدخل لشركة برايت سكاي للسياحة (ش.م.م) المعدة وفقا لمعايير المحاسبة المصرية عن الفترة من 2005/1/1 حتى 2005/12/31:-

729198891 إيراد المبيعات، 711674569 تكلفة المبيعات، 12532355 مصاريف عمومية إدارية، 50409 مصاريف إهلاكات التأسيس، 431466 إهلاك الأصول الثابتة، 15000 مصروفات مخصصات بخلاف الإهلاك، 25000 ديون معدومة، 657159 فوائد ودائع دائنة، 1878791 إيرادات متنوعة، 1593741 فروق عملة، 5412331 صافي أرباح الفترة.

المطلوب إعداد الإقرار الضريبي وفقا لأحكام القانون رقم 91 لسنة 2005 ولائحته التنفيذية إذا علمت الآتي:

1- إهلاكات الأصول الثابتة على الأسس المحاسبية كالأتي:

| البند | رصيد أول المدة | إضافات | رصيد 2005/12/31 | إهلاك الفترة | مخصص إهلاك | مجمع إهلاك | صافي القيمة الدفترية |
|---|---|---|---|---|---|---|---|
| مباني | 600000 | 1415000 | 2015000 | 36992 | 12000 | 48992 | 1966008 |
| تركيبات | 1105906 | 1463877 | 2569783 | 121512 | 396545 | 518056 | 2051727 |
| أجهزة | 758430 | 247329 | 1005759 | 101618 | 304154 | 405772 | 599987 |
| أثاث | 568808 | 71512 | 640320 | 34850 | 87557 | 122407 | 517913 |
| تليفونات | 215997 | 10315 | 226312 | 27594 | 61425 | 89019 | 137293 |
| كمبيوترز | 808623 | 201180 | 1009803 | 108185 | 322451 | 430635 | 579168 |
| سيارات | 7160 | — | 7160 | 716 | 5759 | 6475 | 685 |
| الإجمالي | 4064925 | 3409213 | 7477138 | 431466 | 1189890 | 1621356 | 5852782 |

2- أن قيمة التبرعات خلال عام 2005 بلغت 311990 جنية موزعة على النحو التالي:

- تبرعات للحكومة والأشخاص الاعتبارية العامة 172500
- تبرعات للجمعيات المصرية المشيرة 135000
- تبرعات لأشخاص طبيعيين 4490

3- بلغت قيمة الديون المعدومة مبلغ 25000 جنية علمًا بأن الشركة لم تقم باتخاذ أي إجراء لاستيفاء الدين وتحصيله.

4- قيمة الغرامات التي تضمنتها المصاريف العمومية 10000 جنية بسبب حادث سيارة قام به أحد السائقين العاملين بالشركة

5- جملة المصروفات العمومية التي جرى العرف على عدم اثباتها بمستندات خارجية مبلغ 978262 جنية وبيانها كالتالي:

م. انتقالات 370406، م. إكراميات 452774، م. بوفيه وضيافة 75082،

م. نظافة41156، م. بريد ودمغة 38844

6- تم زيادة مخصص القضايا بمبلغ 15000 جنية خلال عام 2005.

7- بلغت فوائد الودائع الدائنة 657159، في حين أن إجمالي المصروفات البنكية المدينة قد بلغت 46463 جنية.

## الإجابة

<u>تمهيد الحل</u>

1- الإهلاك الضريبي وفقا للقانون 91 لسنة 2005

| بيان | مباني | أجهزة كمبيوتر | أصول أخرى | الإجمالي |
|---|---|---|---|---|
| رصيد أول المدة | 600000 | 1800862 | 486173 | 2884035 |
| الإضافات | 1415000 | 1793033 | 201180 | 3409213 |
| الرصيد 2005/12/31 | 2015000 | 3593895 | 687353 | 6296248 |
| الإهلاك | 100750 | 898474 | 343677 | 1342901 |

2- استبعاد التبرعات المدفوعة للأشخاص الطبيعيين تطبيقا لحكم المادة (23) من القانون بقيمة 4490.

3- تم استبعاد الديون المعدومة لعدم اتخاذ اجراءات استيفاء الدين تطبيقا لحكم (28) من القانون بقيمة 25000.

4- تم استبعاد الغراماتالتي تبلغ 10000 جنية لأنها كانت بسبب ارتكاب أحد تابعي الممول الحادث تطبقا لحكم المادة 2/24 من القانون.

5- بلغت قيمة المصروفات العمومية المؤيدة بمستندات خارجية.

12532325 - 978262 = 11554063 جنية

في حين تبلغ قيمة 7% من المصروفات العمومية المؤيدة بمستندات خارجية

11554063 × 7% = 808784 جنية

جملة ما يزيد عن 7% من المصروفات العمومية المؤيدة بمستندات يتم ردها للوعاء تطبيقا لحكم المادة (28) من اللائحة التنفيذية.

978262 - 808784 = 169478

6- تم استبعاد الزيادة في مخصص القضايا بقيمة 15000 تطبيقا لحكم المادة 52/ 2 من القانون.

7- تم اعفاء فوائد الودائع الدائنة بعد خصم المصروفات البنكية المدينة تطبيقا لحكم المواد (31) و (50) من القانون.

657159 - 46463 = 610696

| مبلغ | بيـان |
| --- | --- |
| 5412331 | صافي الربح المحاسبي من قائمة الدخل |
| | يضاف اليه |
| 431466 | – قيمة الإهلاكات المحاسبية |
| 4490 | – التبرعات والإعانات للأشخاص الطبيعيين |
| 15000 | – الزيادة في المخصصات |
| 10000 | – ما يقضي به على الممول بسبب ارتكاب أحد تابعية جناية أو جنحة |
| 25000 | – الديون المعدومة غير المستوفاه لشروط الإعدام |
| 169478 | – بنود غير مؤيدة بمستندات خارجية بما يزيد عن 7% من المصروفات العمومية المؤيدة بمستندات |
| 6067765 | إجمالي الربح |
| | يخصم منه |
| 1342901 | الإهلاكات الضريبية وفقا للقانون 91 لسنة 2005 |
| 4724864 | صافي الربح المعدل |
| | ( - ) |
| 610696 | الاعفاءات |
| 4114168 | الوعاء الخاضع للضريبة |
| 822832 | الضريبة على الدخل |

# الجزء الرابع

## الضرائب المستقطعة من المنبع والخصم والتحصيل

## والدفعات المقدمة تحت حساب الضريبة[1]

## Tax Withheld at Source and Deduction, Collection and Advance Payments Account of Tax

| | | | مواد القانون | مواد اللائحة التنفيذية |
|---|---|---|---|---|
| 1/4 | | **الضرائب المستقطعة من المنبع** | | |
| | 1/1/4 | العوائد والأتاوات ومقابل الخدمات ونشاط الرياضي أو الفنان. | 56 | 77 – 71 |
| | 2/1/4 | العمولة والسمسرة. | 57 | 79 – 75 |
| | 3/1/4 | عوائد السندات. | 58 | 80 |
| | 4/1/4 | تطبيقات محاسبية للضرائب المستقطعة من المنبع | | |
| 2/4 | | **الخصم والتحصيل والدفعات المقدمة تحت حساب الضريبة** | | |
| | 1/2/4 | النشاط التجاري والصناعي. | 69 – 59 | 87 – 82 |
| | 2/2/4 | المهن غير التجارية. | 71 – 70 | 88 |
| | 3/2/4 | أحكام عامة. | 73 – 72 | 89 |
| | 4/2/4 | تطبيقات محاسبية للخصم والتحصيل والدفعات المقدمة | | |

(1) الكتابين الرابع والخامس من القانون 91 لسنة 2005 ولائحته التنفيذية، حيث جاء الكتاب الرابع بعنوان الضرائب المستقطعة من المنبع عبر المواد 56 – 58 من القانون (3 مواد) والمواد 71 – 80 من اللائحة النفيذية (15 مادة) في حين جاء الكتاب الخامس بعنوان الخصم والتحصيل والدفعات المقدمة تحت حساب الضريبة عبر المواد 59 – 73 من القانون (13 مادة) والمواد 82–89 من اللائحة التنفيذية (8 مواد).

## 1/4 الضرائب المستقطعة من المنبع (1) Tax with hold at source

| | | مواد القانون | مواد اللائحة التنفيذية |
|---|---|---|---|
| 1/1/4 | العوائد والإتاوات ومقابل الخدمات ونشاط الرياضي أو الفنان | 56 | 77 – 71 |
| 2/1/4 | العمولة والسمسرة | 57 | 79 – 48 |
| 3/1/4 | عوائد السندات | 58 | 80 |
| 4/1/4 | تطبيقات محاسبية للضرائب المستقطعة من المنبع | | |

(1) الكتاب الرابع للقانون رقم 91 لسنة 2005 ولائحته التنفيذية بعنوان الضرائب المستقطعة من المنبع عبر المواد ارقام 56-58 من القانون . والمواد ارقام 71-80 من اللائحة التنفيذية .

## 4/1/1 - العوائد والأتاوات ومقابل الخدمات ونشاط الرياضي والفنان
## Yields, Royalties, Charges For Services or activities of Sportsman

### أولاً: النصوص القانونية

1- المادة (56) من القانون

تخضع للضريبة بسعر 20٪ المبالغ التي يدفعها أصحاب المنشآت الفردية والأشخاص الاعتبارية المقيمة في مصر والجهات غير المقيمة التي لها منشأة دائمة في مصر لغير المقيمين في مصر وذلك دون خصم اي تكاليف منها.

وتشمل هذه المبالغ ما يأتي:

1- العوائد.

2- الإتاوات عدا المبالغ التي تدفع للخارج مقابل تصميم أو حقوق معرفة لخدمة الصناعة. ويحدد الوزير بالاتفاق مع الوزير المختص بالصناعة الحالات التي تكون فيها حقوق المعرفة لخدمة الصناعة.

3- مقابل الخدمات، ولا يعتبر من قبيل الخدمات نصيب المنشأة الدائمة العاملة في مصر من المصروفات الإدارية ومصروفات الرقابة والأشراف التي يتحملها مركزها الرئيسي في الخارج.

4- مقابل نشاط الرياضي أو الفنان سواء دفع له مباشرة أو من خلال اي جهة.

ويعفى من الضريبة المنصوص عليها في هذه المادة عوائد القروض والتسهيلات الائتمانية التي تحصل عليها الحكومة ووحدات الإدارة المحلية وغيرها من الأشخاص

Amount paid to non – residents in Egypt by owners of individual establishments, juridical persons resident in Egypt, and by non – residents entities having a permanent establishment in Egypt shall be taxable at a rate of 20 % without deducting any costs from them.

These amounts shall comprise the following:

1- Yields and interests.

2-Royalties, except the amounts paid abroad against a design or Know – how for serving the industry. The minister, in agreement with the minister concerned with industry, shall determine the cases in which the know – how is for serving the industry.

3-Charges for services. The share the permanent establishment operating in Egypt in the administrative expenses and in the control and supervision expenses sustained by its head office abroad shall not be considered among the charges for services.

4-Charges for the activity of a sportsman or artist, whether paid direct to him or through any entity.

The interests on loans and credit facilities obtained by the government, local government units, or other public juridical persons, from sources abroad shall be exempted form the tax

| الاعتبارية العامة من مصادر خارج مصر. كما تعفى شركات القطاع العام وقطاع الأعمال العام والقطاع الخاص من هذه الضريبة بشرط أن تكون مدة القرض أو التسهيل ثلاث سنوات على الأقل. | prescribed in the present article. Companies of the public sector, the public business sector, and the private sector shall also be exempted from this tax providing the loan or facility period shall be three years at least. |
|---|---|
| وتلتزم المنشآت والأشخاص والجهات المشار إليها بحجز مقدار الضريبة المستحقة وتوريدها إلى مأمورية الضرائب المختصة خلال الخمسة عشر يوما التالية من الشهر التالي للشهر الذي تم فيه الخصم. | The said establishments, persons and entities shall withhold the amount of the due tax and deliver it to the concerned tax district office within the subsequent fifteen days of the month following the month in which the withholding is made. |

2- المادة (71) من اللائحة التنفيذية

| تشمل العوائد في تطبيق حكم البند (1) من المادة (56) من القانون، جميع ما تنتجه القروض والسلفيات والديون أيا كان نوعها والسندات والأذون. | In applying the provision of article (56) item (1) of the law, the yields shall comprise the product of loans, advances and debts whatever their kind as well as the yield of bonds and notes. |
|---|---|

3- المادة (72) من اللائحة التنفيذية

| لا يعد مقابل الخدمات التالية من قبيل مقابل الخدمات المنصوص عليه في البند (3) من المادة (56) من القانون: | The charge for the following services shall not be considered as a form of the service charge prescribed in article (56) item (3) of the law: |
|---|---|
| 1- النقل أو النولون. | 1 - Transport or freight. |
| 2- الشحن. | 2 - Shipping. |
| 3- التأمين. | 3 - Insurance. |
| 4- التدريب. | 4 - Training. |
| 5- الاشتراك في المعارض والمؤتمرات. | 5 - Participation in exhibitions and conferences. |

6- World stock exchange Introduction.
7- Direct advertising and merchandizing

6- القيد في البورصات العالمية .
7- الإعلان والترويج المباشر.

4- المادة (73) من اللائحة التنفيذية

The charge for service performed abroad in countries having no double taxation avoidance agreements concluded with the Arab Republic of Egypt shall be taxable according to the provision of article (56) of the law . In case of performing services in countries concluding double taxation avoidance agreements with the Arab Republic of Egypt, the provisions of these agreements shall apply, providing the entity paying this charge shall submit the documents establishing the connection of these services with its activities and the settlement of such charge.

Entities whose nature of work requires the acquisition of continuous service performed abroad shall submit to the Authority a request seeking a prior consultation with regard to the tax treatment, according to the provision of article (127) of the law.

يخضع للضريبة طبقا لحكم المادة (56) من القانون مقابل الخدمات المؤداة بالخارج في دول ليس بينها وبين جمهورية مصر العربية اتفاقيات تجنب ازدواج ضريبي , وفي حالة تأدية الخدمات في دول بينها وبين جمهورية مصر العربية اتفاقيات تجنب ازدواج ضريبي فيتم تطبيق أحكام هذه الاتفاقيات , بشرط التزام الجهة التي تؤدي هذا المقابل بتقديم المستندات التي تثبت ارتباط هذه الخدمات بنشاطها وسداد هذا المقابل .

وعلي الجهات التي تتطلب طبيعة عملها الحصول علي خدمات مستمرة تؤدي في الخارج أن تتقدم للمصلحة بالحصول علي الرأي المتسق بشأن المعاملة الضريبية, وفقا لحكم المادة (127) من القانون .

5- المادة (74) من اللائحة التنفيذية

In applying the provision of article (56) of the law, the share of the permanent establishment operating in Egypt,

لا يعد من قبيل مقابل الخدمات , في تطبيق حكم المادة (56) من القانون نصيب المنشأة الدائمة العاملة في مصر

مـن المصروفات الإداريـة ومصروفات الرقابة والإشراف التي يتحملها المركز الرئيسي في الخارج.

ويجب عند تحديد أرباح المنشأة الدائمـة الا يزيـد ما يعتمـد ضمـن المصروفات الإدارية ومصروفات الرقابة والإشـراف التـي يتحملهـا المركـز الرئيسي في الخارج علي 7٪ من صافي الربح الضريبي للمنشأة ، علي ألا تتضمن المصروفات المحملـة فـي حدود هـذه النسبة أية إتاوات أو عوائد أو عمولات أو أجـور مباشـرة ، وبشرط تقـديم شهادة مـن مراقب الحسابات المركـز الرئيسي معتمدة وموثقة .

In applying the provision of article (56) of the law, the share of the permanent establishment operating in Egypt, of the administrative, control and supervision expenses sustained by the head office abroad, shall not be considered as a service charge.

In determining the profits of the permanent establishment, the amount approved within the administrative expenses and the control and supervision expenses sustained by the head office abroad shall not exceed 7% of the establishment's net tax profit, providing the expenses charged within the limits of this percentage shall not comprise any royalties, interests, commissions, or direct remuneration, and a certificate from the head office's auditor, duly endorsed and authenticated, shall be submitted.

6- المادة (75) من اللائحة التنفيذية

يشترط لسريان الإعفاء المقرر لعوائد القروض طبقا لحكم الفقرة قبل الأخيرة من المادة (56) من القانون ، ألا تقل مدة القرض عن ثلاث سنوات ، وإذا كان تاريخ عقد القرض سابقا علي تاريخ العمل بالقانون فإن الإعفاء يسري علي العوائد المستحقة اعتبارا من تاريخ العمل بالقانون .

For applying the exemption prescribed for loan interests according to the provision of the penultimate clause of article (56) of the law, the term of the loan shall not be less than three years. If the dated of the loan precedes the effective date of the law, the exemption shall apply to the due interests effective from the date of enforcing the law .

7- المادة (76) من اللائحة التنفيذية

| | |
|---|---|
| يكون الإخطار بحجز الضريبة وتوريدها إلي المأمورية المختصة, طبقا للمادة (56) من القانون, علي النموذج رقم (11 مستقطعه). ويقصد بالمأمورية المختصة في هذا الشأن المأمورية التي يتبعها دافع المبالغ المنصوص عليها في المادة المشار إليها. | The notification of withholding the tax and delivering it to the competent tax district office according to article (56) of the law shall be provided on form No. 11 (withheld tax). The competent tax district office shall, in this respect, mean the tax district office to which the payer of the amounts prescribed in the said article is attached. |

8- المادة (77) من اللائحة التنفيذية

| | |
|---|---|
| علي غير المقيمين الخاضعين للضريبة, طبقا لحكم المادة (56) من القانون والمتعاملين مع المنشآت والمشروعات المقامة بنظام المناطق الحرة في مصر توريد الضريبة علي النموذج رقم (13 مستقطعة). | The taxable non- residents, according to the provision of article (56) of the law, and those dealing with the establishments and projects instituted under the free zone system in Egypt, shall deliver the tax on form No. 12 (withheld tax). In case of failure to comply with the delivery requirement, the tax district office to which the entity paying the taxable revenue is attached shall claim from the non- resident to pay the due tax, on form No. 13 (withheld tax). |

**ثانيًا: الشرح والتحليل والتقييم**

1- وفقا لنص المادة (56) من القانون تخضع للضريبة بسعر 20% المبالغ التي يدفعها لغير المقيمين في مصر عن طريق:

- أصحاب المنشأة الفردية .
- الأشخاص الاعتبارية المقيمة في مصر.
- الجهات غير المقيمة التي لها منشأة دائمة في مصر .

وتشمل تلك المبالغ :

A- العوائد Yields

طبقا لنص الماة (71) من اللائحة التنفيذية تشمل العوائد جميع ماتنتجه القروض والسلفيات والديون أيا كانت نوعها والفوائد وأذون الخزانة .

B- الإتاوات Royalties

وهى المبالغ التي تدفع مقابل حقوق المعرفة أو حقوق الاستقلال أو الأداء العلني عدا المبالغ التي تدفع للخارج مقابل تصميم أو حقوق معرفة لخدمة الصناعة[1]

C- مقابل الخدمات Charges For Services

a- طبقا لنص المادة (72) من اللائحة التنفيذية لايعتبر مقابل الخدمات التالية من قبيل مقابل الخدمات الخاضعة للضريبة:

1- النقل والنولون . 2- الشحن.

3- التأمين. 4- التدريب.

5- رسوم الاشتراك في المعارض والمؤتمرات .

6- رسوم القيد في البورصات العالمية .

b- لا يعتبر من قبل الخدمات نصيب المنشأة الدائمة العاملة في مصر من المصروفات الإدارية ومصروفات الرقابة والأشراف التي يتحملها مركزها الرئيسي في الخارج.

c- تنص المادة (73) من اللائحة التنفيذية على أنه يخضع للضريبة مقابل الخدمات المؤداه بالخارج في دول ليس بينها وبين مصر اتفاقيات تجنب ازدواج ضريبي.

---

(1) ويحدد الوزير بالاتفاق مع الوزير المختص بالصناعة الحالات التي تكون فيها حقوق المعرفة لخدمة الصناعة

d) أما في حالة تأدية الخدمات في دول بينها وبين مصر اتفاقيات تجنب ازدواج ضريبي يتم تطبيق أحكام هذه الاتفاقيات بشرط التزام الجهة التي تؤدى هذا المقابل بتقديم المستندات التي تثبت ارتباط هذه الخدمات بنشاطها وسداد هذا المقابل، يوضح الجدول رقم (4/1) بيان الاتفاقيات الثنائية لتجنب الازدواج الضريبي التي ابرمتها مصر مع الدول الأخري الاجنبية.

e) على الجهات التي تتطلب طبيعة عملها الحصول على خدمات مستمرة تؤدى في الخارج أن تتقدم للمصلحة بالحصول على الرأي المسبق بشأن المعاملة الضريبية (طبقا لنص المادة (127) من القانون).

f) طبقا لنص المادة (74) من اللائحة التنفيذية لا يعتبر نصيب المنشأة الدائمة في مصر من المصروفات التي يتحملها المركز الرئيسي في الخارج من قبيل مقابل الخدمات وعند تحديد أرباح المنشآت الدائمة يجب إلا يزيد ما يعتمد ضمن المصروفات الإدارية ومصروفات الرقابة والأشراف التي يتحمليا المركز الرئيسي في الخارج عن 7% من صافى الربح الضريبي للمنشأة بشرط:

- ألا تتضمن المصروفات المحملة في حدود تلك النسبة أية إتاوات أو عوائد أو عمولات أو أجور مباشرة .

- تقديم شهادة من مراقب حسابات المركز الرئيسي معتمدة وموثقة.

g) طبقا لنص المادة (75) من اللائحة التنفيذية يعفى من الضريبة عوائد القروض والتسهيلات الائتمانية التي تحصل عليها الحكومة ووحدات الإدارة المحلية وغيرها من الأشخاص الاعتبارية العامة من مصادر خارج مصر، كما تعفى شركات القطاع العام وقطاع الأعمال العام والقطاع الخاص من هذه الضريبة بشرط أن تكون مدة القرض 3 سنوات على الأقل، وإذا كان تاريخ عقد القرض

سابقاً على تاريخ العمل بالقانون فإن الإعفاء يسرى على العوائد المستحقة اعتباراً من تاريخ العمل بالقانون.

ﻫ - نص المادة (76) من اللائحة التنفيذية تلتزم المنشآت والأشخاص والجهات المشار إليها بحجز مقدار الضريبة المستحقة وتوريدها إلى مأمورية الضرائب المختصة المأمورية التي يتبعها دافع المبالغ المنصوص عليها خلال الخمس عشر يوماً التالية من الشهر التالي للشهر الذي تم فيه الخصم على النموذج رقم 11 مستقطعة.

ا) وفقاً لنص المادة (77) من اللائحة التنفيذية على غير المقيمين الخاضعين للضريبة والمتعاملين مع المنشآت والمشروعات المقامة بنظام المناطق الحرة في مصر توريد الضريبة على نموذج رقم 12 مستقطعة.

في حالة عدم الالتزام بالتوريد يكون على المأمورية الضريبية التي تتبعها الجهة الدافعة للإيراد مطالبة غير المقيم بالضريبة المستحقة على النموذج رقم 13 مستقطعة [1].

---

[1] ينتقد المؤلف ذلك النص حيث من الصعوبة بمكان مطالبة المأمورية لغير المقيم ولاسيما إذا تم الاقتصار على معاملة فريدة ولم يحدد النص ماالسند الذي ستتخذه المأمورية المختصة إذا لم يلتزم غير المقيم بالتوريد.

## شكل رقم (4/1)

## المعاهدات الثنائية الضريبية بين مصر والدول الأجنبية

| م | اسم الدولة | تاريخ التوقيع | تاريخ بدء السريان | الضريبة | ملاحظات |
|---|---|---|---|---|---|
| 1 | ألمانيا الاتحادية | 59/2/17 | 61/6/2 | — | حق منحها الاتفاقية نسبة 25% من إجمالي المبلغ من متحصل العائدات |
| | ألمانيا الاتحادية | 87 12 8 | 91 9 22 | 15%،25% | التجارية و15% للحالات الأخرى |
| 2 | السويد | 58/7/21 | 59/1/10 | صفر | شروط خاصة للثروات |
| 3 | النمسا | 62/10/16 | 63/10/28 | صفر | شروط خاصة للثروات |
| 4 | النرويج | 64/10/20 | 65/7/29 | 15% | |
| 5 | فنلندة | 65/4/1 | 66/3 2 | 25% | |
| 6 | إيطاليا | 66/3/26 | 68/9/6 | — | حق منح الاتفاقية [illegible] |
| | إيطاليا | 79/5/7 | 82 4/24 | 15% | |
| 7 | لبنان | 68/9/3 | 69/8/6 | 15% | |
| 8 | الهند | 69/2/20 | 69/9/30 | — | ليس لها سعر خاص |
| 9 | العراق | 68/3/31 | 71/11/7 | — | |
| 10 | السودان | 70/12/9 | 78/4 21 | — | |
| 11 | دول مجلس الوحدة الاقتصادية | 73/12/1 | 75/7/13 | — | الدول هي مصر - سوريا - الأردن - اليمن - العراق - الكويت |
| 12 | بريطانيا | 77/4/25 | 80/7/23 | 15% | |
| 13 | رومانيا | 79/7/13 | 81/1/5 | 15% | |
| 14 | الولايات المتحدة الأمريكية | 81/6.19 | 82/1/1 | 15% | |
| 15 | فرنسا | 80/6 19 | 82/9/10 | 15%،25% | 25% للعائدات التجارية<br>15% للحالات الأخرى |
| 16 | كندا | 83 5 30 | 84 10/2 | 15% | |
| 17 | سويسرا | 87 5 20 | 88/7/14 | 12.5% | |
| 18 | باكستان | 87 6 27 | 89/1 25 | 15% | معدلة حديثاً |
| 19 | تونس | 89 12 8 | 91/1/2 | 15% | |
| 20 | سوريا | 91 7/19 | 91/12 1 | 20% | |
| 21 | الجماهيرية الليبية | 90 12/3 | 91 7/4 | — | ليس لها سعر خاص |
| 22 | الدنمارك | 89 9 2 | 90/4 12 | 20% | |
| 23 | المغرب | 89/3 22 | 93/9/21 | 10% | |
| 24 | كوريا | 1292 9 | 94/1.6 | 15% | |
| 25 | المجر | 91/11/15 | 94.5.20 | 15% | |
| 26 | قبرص | 93/12/18 | 95/3/14 | 10% | |
| 27 | الإمارات العربية المتحدة | 94 4 12 | 95/7/16 | 10% | |
| 28 | التشيك | 95/1 19 | 1095 4 | 15% | |

ـزارة المالية
مصلحة الضرائب العامة

نموذج رقم ١٠١ مستقطعة

# إخطار
## بتحصيل وتوريد الضريبة المستقطعة من المنبع عن المبالغ المدفوعة لغير المقيمين

إرشادات

يلتزم بإعداد هذا الإخطار الأشخاص الطبيعيون والاعتباريون المقيمون والمنشآت الدائمة لغير المقيمين الذين يقومون بدفع عوائد أو إتاوات أو مقابل الخدمات أو ما يحصل عليه الفنان الرياضي غير المقيم ويتم توريد هذه المبالغ إلى المأمورية المختصة وهي المأمورية التي بها الملف الضريبي للجهة دافعة المبالغ.

اسم الجهة الملتزمة بالخصم ........................ رقم الملف الضريبي

العنوان ........................ البريد الإلكتروني ........................

عن شهر ........................ لعام ........................

السيد الأستاذ/ رئيس مأمورية ........................

نرفق بيان الضرائب المستقطعة من المنبع عن المبالغ المدفوعة لغير المقيمين في مصر تطبيقاً لأحكام المادة (٥٦) من قانون الضريبة على الدخل الصادر بالقانون رقم ٩١ لسنة ٢٠٠٥ ولائحته

| الاسم | العنوان | نوع التعامل | تاريخ التعامل | المبلغ المدفوع بالعملة | المبلغ المدفوع بالجنيه المصري | قيمة الخصم | مستند التوريد لقيمة الخصم |
|---|---|---|---|---|---|---|---|
| | | | | | | | |
| | | | | | | | |
| | | | | | | | |
| | | | | | | | |
| | | | | | | | |
| | | | | | | | |
| | | | | | | | |
| | | | الإجمالي | | | | |

نموذج رقم (٤١) مستقطعة

| الاسم | العنوان | نوع التعامل | تاريخ التعامل | المبلغ المدفوع بالعملة | المبلغ المدفوع بالجنيه المصرى | قيمة الخصم | مستند التوريد لقيمة الخصم |
|---|---|---|---|---|---|---|---|
| | ماقبلـــــــــه | | | | | | |
| | | | | | | | |
| | | | | | | | |
| | | | | | | | |
| | | | الإجمـــــالى | | | | |

توقيع رئيس الجهة :

# إخطــار بتوريــد الضريبــة المستحقــة على غير المقيمين نتيجـة التعامـل مع جهـات مقامـة بنظام المناطق الحرة

ا

لأحكام المادة (٥٦) من القانون رقم (٩١) لسنة ٢٠٠٥ ولائحته التنفيذية يلتزم بإعداد هذا الإخطار الشخص الطبيعي او الاعتباري غير المقيم الذي يحصل على أي
ن الإيرادات المنصوص عليها في المادة (٥٦) من القانون عند تعامله مع المنشآت والمشروعات المقامة بنظام المناطق الحرة في مصر ولم يتم خصم هذه المبالغ بمعرفة
جهات ويتم توريد هذه الضريبة إلى المأمورية المختصة التي يقع في دائرتها المنشآت والمشروعات المقامة بنظام المناطق الحرة التي قامت بدفع المبالغ الآتية:
ائد على القروض والسلفيات والديون أيا كان نوعها والسندات وأذون الخزانة.
اوات.
ل الخدمات فيما عدا خدمات النقل والشحن والتأمين والتدريب والاشتراك في المعارض والمؤتمرات والقيد في البورصات والإعلان والترويج المباشر.
يحصل عليه الفنان أو الرياضي.

العنــوان ..............................

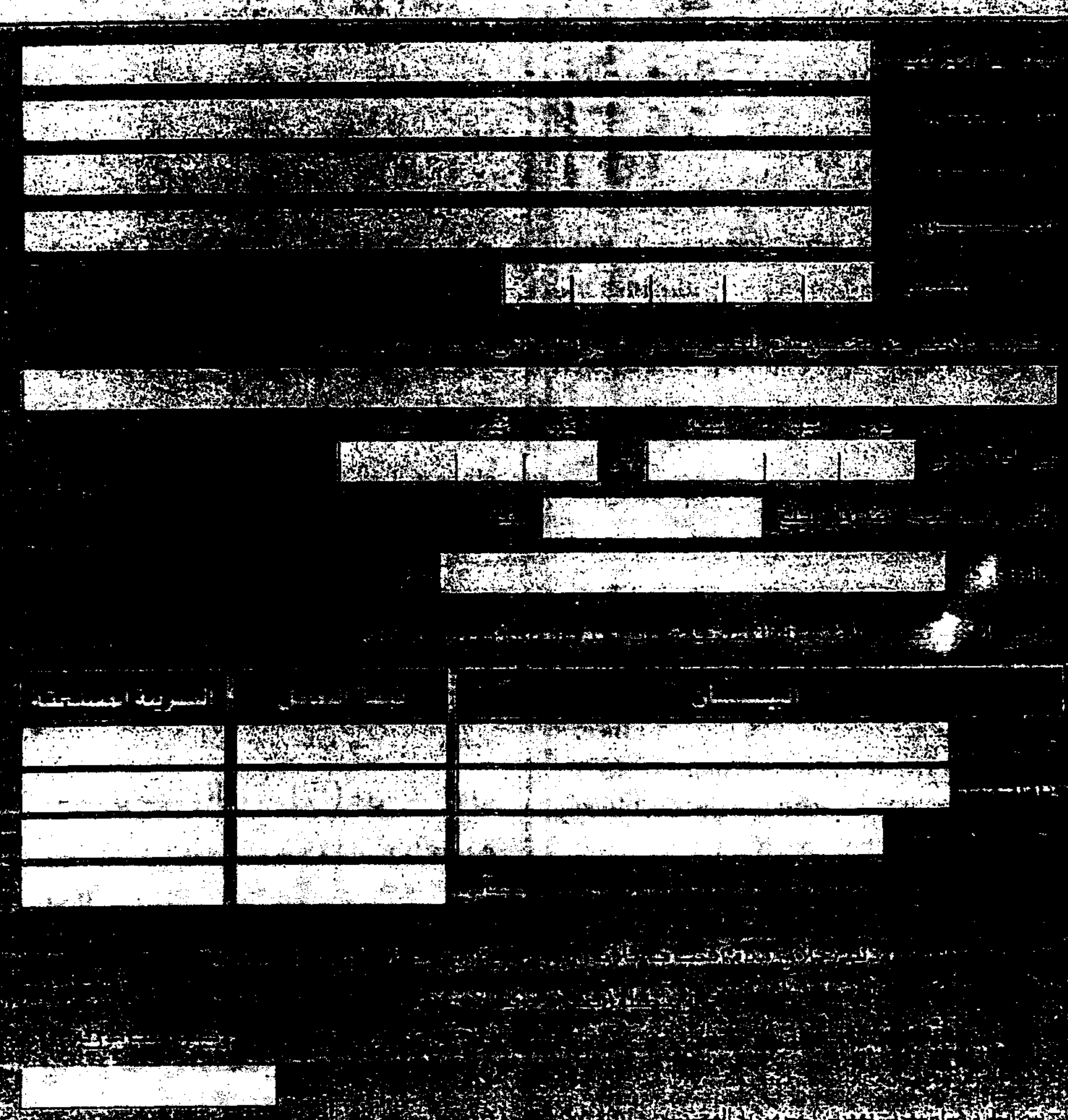
اذ / رئيس مأمورية ضرائب : ..............................
الضرائب المستحقة علينا من الإيرادات التي حصلنا عليها عن الفترة من | يوم | شهر | سنة | الى | يوم | شهر | سنة | والتي لم يتم استقطاعها من المنبع بمعرفة
التعامل مع الجهات التالية .

| جهة التعامل | العنــوان | نوع التعامل | تاريخ التعامل | المبلغ | الضريبة | سند التوريد |
|---|---|---|---|---|---|---|
| | | | | | | |
| | | | | | | |
| | | | | | | |
| | | | | | | |
| | | | | | | |
| | | | | | | |
| | | | | | | |
| | | | | | | |
| | | | | | | |
| | | | الإجمــالى | | | |

نموذج رقم ٤١٦ مستخلصة

| ...التعامل | العنوان | نوع التعامل | تاريخ التعامل | المبلغ | الضريبة | سند التوريد |
| --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- |
| | مقابلة | | | | | |
| | | | | | | |
| | | | | | | |
| | | | | | | |
| | | | | | | |
| | | | | | | |
| | | | | | | |
| | | | | | | |
| | | | | | | |
| | | | | | | |
| | | | | | | |
| | | | | | | |
| | | | | | | |
| | | | | | | |
| | | | | | | |
| | | | | | | |
| | | | | | | |
| | | | | | | |
| | | | الإجمالي | | | |

توقيع الممول:



وزارة المالية

مصلحة الضرائب العامة

## مطالبة
## بأداء الضريبة المستحقة

**إرشادات**

وفقاً لحكم المادة (٥٦) من قانون الضريبة على الدخل رقم ٩١ لسنة ٢٠٠٥ ولائحته التنفيذية تفرض ضريبة على المبالغ المدفوعة لغير المقيمين وتتضمن هذه المبالغ العوائد والإتاوات ولا يشمل مقابل الخدمات النقل والنولون والشحن والتأمين والتدريب والاشتراك في المعارض والمؤتمرات والقيد في البورصات العالمية والإعلان والترويج المباشر.

| البيان | [illegible] | الضريبة المستحقة |
|---|---|---|
| | | |
| | | |
| | | |
| | | |

## 2/1/4 العمولة والسمسرة Commission and Brokerage

### أولاً: النصوص القانونية

1- المادة (57) من القانون

| | |
|---|---|
| تخضع للضريبة المبالغ التي تدفعها المنشآت الفردية والأشخاص الاعتبارية لاي شخص طبيعي عل سبيل العمولة أو السمسرة متى كانت غير متصلة بمباشرة مهنته .<br>ويلتزم دافع العمولة والسمسرة بحجز مقدار الضريبة المستحقة وتوريدها إلى مأمورية الضرائب المختصة التي يتبعها خلال الخمسة عشر يوما الأولى من الشهر التالي للشهر الذي دفعت فيه العمولة أو السمسرة طبقا للسعر المنصوص عليه في المادة 56 من هذا القانون دون خصم اي تكاليف . | The amounts paid by the individual establishments and juridical persons to any natural person by way of commission or brokerage shall be taxable as long as they are non – connected with exercising his profession.<br>The payer of the commission or brokerage shall withhold the amount of the due tax and deliver it to the concerned tax district office to which it is affiliated within the first fifteen days of the month following the month in which the commission or brokerage were paid according to the rate prescribed in article – 56 o the present low, without deduction of any costs. |

2- المادة (78) من اللائحة التنفيذية

| | |
|---|---|
| يقصد بالمأمورية المختصة، في تطبيق حكم المادة (57) من القانون، المأمورية التي يتبعها دافع العمولة أو السمسرة. | The competent tax district office, in applying the provision of article (57) of the law, shall mean the district office to which the party paying the commission or brokerage is attached . |

3- المادة (79) من اللائحة التنفيذية

| | |
|---|---|
| يكون الإخطار بتوريد الضريبة المستحقة علي العمولة أو السمسرة غير المتصلة بمباشرة المهنة , طبقا | The notification of delivering the tax due on the commission or brokerage non- related to profession |

| exercising, according to the provision of article (57) of the law, shall be made on form No. 14 (withheld tax). | لحكم المادة (57) من القانون ، على النموذج رقم (14 مستقطعة). |
|---|---|

**ثانياً: الشرح والتحليل والتعقيب**

a) تنص المادة (57) من القانون على أنه تخضع للضريبة المبالغ التي تدفعها المنشآت الفردية والأشخاص الاعتبارية الى شخص طبيعي على سبيل العمولة أو السمسرة متى كانت غير متصلة بمباشرة مهنته.

b) تنص المادتين (78)، (79) من اللائحة التنفيذية على التزام دافع العمولة بحجز مقدار الضريبة المستحقة وتوريدها إلى مأمورية الضرائب المختصة التي يتبعها (المأمورية التي يتبعها دافع العمولة أو السمسرة) خلال الخمسة عشرة يوما الأولى من الشهر التالي للشهر الذي دفعت فيه تلك العمولة أو السمسرة 20% دون خصم أية تكاليف ويكون ذلك على النموذج رقم 14 مستقطعة.

### 3/1/4 عوائد السندات Yields of Bonds

**أولاً: النصوص القانونية**

1- المادة (58) من القانون

| Subject to the tax exemptions prescribed in other laws, the yield of bonds issued by the Ministry of finance in favor of the Central Bank or other banks shall be taxable at a rate of 32 % without deduction of any costs. The payer of this yield or the one obtaining it shall withhold the amount of the due tax and deliver it to the concerned tax district office within the first fifteen days of the month following the month in which the withholding takes place. | مع عدم الإخلال بأي إعفاءات ضريبية مقررة في قوانين أخرى تخضع للضريبة عوائد السندات التي تصدرها وزارة المالية لصالح البنك المركزي أو غيره من البنوك بسعر 32٪ وذلك دون خصم أية تكاليف ويلتزم دافع هذه العوائد أو من يحصل عليها بحجز مقدار الضريبة المستحقة وتوريدها إلى مأمورية الضرائب المختصة خلال الخمسة عشر يوما الأولى من الشهر التالي للشهر الذي تم فيه الخصم. |
|---|---|

وزارة المالية
مصلحة الضرائب العامة

نموذج رقم (١) ... المستقطعة

# إخطار
## بتحصيل وتوريد الضريبة المستحقة على العمولة أو السمسرة غير المتصلة بمباشرة المهنة

**إرشـــادات**

طبقاً لحكم المادة (٥٧) من قانون الضريبة على الدخل الصادر بالقانون رقم (٩١) لسنة ٢٠٠٥ ولائحته التنفيذية :
يلتزم بإعداد هذا الإخطار الشخص الطبيعي أو الاعتباري الذي يقوم بدفع مبالغ على سبيل العمولة أو السمسرة غير المتصلة بمباشرة المهنة إلى أي شخص طبيعي .
ويتم توريد هذه الضريبة إلى المأمورية المختصة التي يقع في دائرتها دافع هذه العمولة أو السمسرة خلال الخمسة عشر يوماً الأولى من الشهر التالي للشهر الذي دفعت فيه .

رقم الملف الضريبي: ______ المأمورية المختصة: ______

______

المأمورية ضرائب: ______

**بيان بالعمولة أو السمسرة والضرائب المستحقة عليها عن شهر ______ سنة ______**

| بيان الأشخاص الطبيعيين الحاصلين على العمولة أو السمسرة | | نوع التعامل | تاريخ دفع المبلغ | إجمالي قيمة المبلغ | قيمة الضريبة المستحقة ٢٠٪ |
|---|---|---|---|---|---|
| الاســـم | العنـــوان | | | | |
| | | | | | |
| | | | إجمـــالي | | |

انظر خلفه

نموذج رقم (٢٦) مستقطعة

| الاسم | العنوان | نوع التعامل | تاريخ دفع المبلغ | إجمالي قيمة المبلغ | قيمة الضريبة المستحقة ٢٠٪ |
|---|---|---|---|---|---|
| | ماقبله | | | | |
| | | | | | |
| | | | | | |
| | | | | | |
| | | | | | |
| | | | | | |
| | | | | | |
| | | | | | |
| | | | | | |
| | | | | | |
| | | | | | |
| | | | | | |
| | | | | | |
| | | | | | |
| | | | | | |
| | | | | | |
| | | | إجمالي | | |

تحريرًا في : يوم / شهر / سنة

الممثل القانوني للمنشأة الفردية / الشخص الاعتباري

2- المادة (80) من اللائحة التنفيذية

| يقصد بالمأمورية المختصة، في تطبيق حكم المادة (58) من القانون المأمورية التي يتبعها البنك المركزي أو أي بنك آخر يكتتب في السندات التي تصدرها وزارة المالية لصالح البنك المركزي أو غيره من البنوك. | The competent tax district office, in applying the provision of article (58) of the law, shall mean the district office to which is attached the central bank or any other bank subscribing to the bonds issued by the ministry of finance in favor of the central bank or other banks. |
|---|---|

**ثانياً: الشرح والتحليل والتعقيب**

1- وفقا لنص المادة (58) من القانون تخضع للضريبة عوائد السندات التي تصدرها وزارة المالية لصالح البنك المركزي أو غيره من البنوك بسعر 32% دون خصم أية تكاليف.

2- وفقا لنص المادة (58) من القانون والمادة (80) من اللائحة التنفيذية يلتزم دافع تلك العوائد أو من يحصل عليها بحجز مقدار الضريبة المستحقة وتوريدها إلى مأمورية الضرائب المختصة (المأمورية التي يتبعها البنك المركزي أو اى بنك آخر يكتتب في السندات التي تصدرها وزارة المالية)[1] ويكون الأخطار بتحصيل وتوريد الضريبة المستحقة على عوائد السندات على النموذج رقم 15 ضريبة مستقطعة مع خصم الضريبة المسددة على عوائد هذه السندات من الضريبة على أرباح الأشخاص الاعتبارية المستحقة على هذه البنك ربما لا يجاوز هذه الضريبة.

---

(1) ينتقد موقف المشروع في تحديد سعر الضريبة المستقطعة من البنك (32%) على عوائد السندات المشار إليها بعالية، وليس نسبة 20% ودون أبداء أية مبررات لذلك، ويبدو أن المشروع قد تأثر بسعر الضريبة على القيم المنقولة التي ألغيت بموجب القانون 91 لسنة 2005.

## إرشادات

هذا البيان يصدر تطبيقاً لحكم المادة ( ٥٨ ) من قانون الضريبة على الدخل الصادر بالقانون رقم ( ٩١ ) لسنة ٢٠٠٥ ولائحته التنفيذية .
يلتزم بإعداد هذا البيان دافع قيمة هذه العوائد أو المستفيد منها بحسب الأحوال .
يتم توريد هذه الضريبة إلى المأمورية المختصة التي يتبعها البنك المركزي أو أي بنك آخر يكتتب في هذه السندات خلال الخمسة عشر يوماً الأولى من الشهر التالي للشهر الذي تم فيه الخصم .

## 4/1/4 تطبيقات محاسبية الضرائب المستقطعة من المنبع
## Accounting for Tax With hold at Source

1- التطبيق المحاسبي علي مقابل الخدمات

تقوم شركة الشمس للفنادق التي تمتلك فندق السلام بمصر الجديدة بدفع مقابل خدمات إلي شركة كونكورد الإنجليزية نظير قيامها بالتسويق والدعاية للفندق بالخارج ، وقد بلغت المبالغ المسددة خلال عام 2006 علي النحو التالي :-

30000 دولار 2006/6/30

40000 دولار 2006/12/31

المطلوب تطبيق المعاملة الضريبية لتلك المبالغ علما بأن شركة كونكورد الإنجليزية غير مقيمة في مصر وليس لديها ملف ضريبي بمصر .

**الحل:**

تطبيقا لنص المادة (56) من القانون تخضع للضريبة بسعر 20% مقابل الخدمات التي يدفعها أصحاب الشركات المقيمة في مصر (شركة الشمس للفنادق) إلي غير المقيمين (شركة كونكورد الإنجليزية) دون خصم أية تكاليف منها .

ووفقا لنص المادة (76) من اللائحة التنفيذية للقانون يكون الإخطار بحجز الضريبة وتوريدها إلي المأمورية المختصة علي النموذج رقم (1 امستقطعة) ، ويقصد بالمأمورية المختصة بتلك المأمورية التي يخضع لها دافع المبالغ (شركة الشمس للفنادق) وهي مركز كبار الممولين .

وفي ضوء المادة رقم(73) من اللائحة التنفيذية تخضع للضريبة مقابل الخدمات بالسعر الخاص المحدد في ضوء وجود اتفاقيات تجنب ازدواج ضريبي طبقا لأحكامها.

وبناء علي ما تقدم من تلك النصوص يتضح ما يلي :-

1- سعر الضريبة التي تخضع لها مقابل الخدمات 20% طبقا لـنص المـادة (56) من القانون .

2- سعر الضريبة التي تخضع لها مقابل الخدمات 15% وفقا للمعاهدة الثنائية الضريبية بين مصر وبريطانيا التي تم سريانها بتاريخ 1980/7/23 .

3- يتم تحصيل وتوريد الضريبة المستقطعة من المنبع المدفوعة من شركة التمس للفنادق إلي شركة كونكورد الإنجليزية غير المقيمة في مصر وتوريدها عن يونيو , ديسمبر 2006 علي النحو التالي :-

شهر يونيو :

30000 دولار × 15% × 5.75 = 25875 جنيه .

شهر ديسمبر :

40000 دولار × 15% × 5.75 = 34500 جنيه .

حيث يتم سداد تلك المبالغ إلي المأمورية المختصة – مركز كبار الممولين علي نموذج رقم (11) مستقطعة علي النحو التالي:

| الاسم | العنوان | نوع التعامل | تاريخ التعامل | المبلغ المدفوع بالعملة | المبلغ المدفوع بالجنيه المصري | قيمة الخصم | سند التوريد |
|---|---|---|---|---|---|---|---|
| شركة كونكورد | بريطانيا | مقابل خدمات | يونيو | $30000 | 25875 ج | 172500ج | |
| شركة كونكورد | بريطانيا | مقابل خدمات | ديسمبر | $40000 | 34500 ج | 230000ج | |

وتلتزم الأشخاص الدافعة لمقابل الخدمة بحجز مقدار الضريبة المستحقة وتوريدها للمأمورية المختصة خلال الخمس عشر يوما التالية من الشهر التالي الذي تم فيه الخصم.

2- مثال تطبيقي علي العمولات

قامت شركة المقاولون العرب بدفع عمولة إلي علاء لطفي بمبلغ 10000 ج نظير قيامة ببيع 5 شقق في أحد الأبراج السكنيه التي تمتلكها خلال شهر سبتمبر 2006.

الحل :

تطبيقا للمادة (57) من القانون تخضع للضريبة بسعر 20% المبالغ التي تدفعها المنشآت الفردية والأشخاص الأعتبارية (المقاولون العرب) لأي شخص طبيعي (علاء لطفي) علي سبيل العمولة أو السمسرة متي كانت غير متصلة بمباشرة المهنة.

ووفقا للمادة (78) يقصد بالمأمورية المختصة المأمورية التي يتبعها دافع العمولة أو السمسرة , وطبقا للمادة (79) يكون الاخطار بتوريد تلك الضريبة المستحقة علي النموذج رقم 14 مستقطعة علي النحو التالي :

| اسم الشخص الطبيعي الحاصل علي العمولة | العنوان | نوع التعامل | تاريخ دفع المبلغ | إجمالي المبلغ | قيمة الضريبة المستحقة 20% |
|---|---|---|---|---|---|
| علاء لطفي | — | عمولة وسمسرة | سبتمبر | 500000 جنيه | 10000 جنيه |

بموجب ذلك النموذج يتم توريد الضريبة للمأمورية المختصة خلال الخمس عشر يوما الأولي من الشهر التالي للشهر الذي دفعت فيه .

3- مثال تطبيقي على عوائد القروض

حصلت شركة إيطاليان أكسبريس للفنادق العائمة علي قرض بتاريخ 2006/1/1 مليون دولار من أحد البنوك المصرية وتتمثل أبرز شروط ذلك القرض في سداده خلال 5 سنوات بمعدل فائدة 5% .

**المطلوب:**

بيان المعاملة الضريبية لعوائد القرض الذي ستقوم بسداده الشركة المصرية للبنك المجري .

**الحل:**

تطبيقا لنص المادة (56) من القانون يعفي من الضريبة عوائد القروض والتسهيلات الائتمانية التي تحصل عليها شركة القطاع الخاص (اطاليان أكسبريس) من مصادر خارج مصر (البنك المجري) بشرط أن تكون مدة ذلك القرض ثلاث سنوات علي الأقل .

وعلي ذلك تعفي عوائد القروض التي تبلغ قيمتها (250000 = 5 مليون دولا ×100/5) خلال سنة 2006 والتي يتم سدادها في ديسمبر 2006 .

**4- فرض القانون 91 لسنة 2005 ضريبة مستقطعة من المنبع على بعض الإيرادات التي يحصل عليها الشخص الاعتباري.**

**علق على صحة تلك العبارة موضحاً طبيعة هذه الإيرادات وكيفية فرض وتحصيل الضريبة المستحقة عليها.**

## 2/4 الخصم والتحصيل والدفعات المقدمة تحت حساب الضريبة[1]

**Deduction, Collection and Advance Payments Account of the tax**

| | مواد القانون | مواد اللائحة التنفيذية |
|---|---|---|
| **1/2/4 النشاط التجاري والصناعي** | | |
| 1- الخصم | 60-59 | 82 |
| 2-الدفعات المقدمة | 65-61 | 87-83 |
| 3-التحصيل تحت حساب الضريبة | 69-66 | — |
| **2/2/4 المهن غير التجارية** | | |
| 1- الخصم | 70 | — |
| 2- التحصيل تحت حساب الضريبة | 71 | 88 |
| **3/2/4 أحكام عامة** | 73-72 | 89 |
| **4/2/4 تطبيقات محاسبية للخصم والتحصيل والدفعات المقدمة تحت حساب الضريبة** | | |

[1] الكتاب الخامس من القانون 91 لسنة 2005 ولائحته التنفيذية بعنوان الخصم والدفعات المقدمة تحت حساب الضريبة والذي جاء عبر المواد 59-73 من القانون (15 مادة)، والمواد 82-89 من اللائحة التنفيذية (8 مواد).

## 1/2/4 النشاط التجاري والصناعي[1] Commercial and Industrial Activity

### 1- الخصم Deduction

#### أولاً: النصوص القانونية

1- المادة (59) من القانون

على الجهات والمنشآت المبينة فيما بعد أن تخصم نسبة من كل مبلغ يزيد على ثلاثمائة جنيه تدفعه على سبيل العمولة او السمسرة او مقابل عمليات الشراء او التوريد او المقاولات او الخدمة الى اى شخص من أشخاص القطاع الخاص ، ويصدر بتحديد هذه النسبة قرار من الوزير بما لا يجاوزه 5% من هذا المبلغ وذلك تحت حساب الضريبة التى تستحق على هؤلاء الاشخاص ، ويستثنى من ذلك الاقساط التى تسدد لشركات التأمين :

1- وزارات الحكومة ومصالحها ، ووحدات الادارة المحلية ، والهيئات العامة ، والهيئات القومية والاقتصادية او الخدمية ، وشركات ووحدات القطاع العام ، وشركات قطاع الاعمال العام ، وشركات الاموال ، والمنشآت والشركات الخاضعة لقوانين الاستثمار ، وشركات الاشخاص التى يجاوز راسمالها خمسين الف جنيه

The entities and establishments indicated hereinafter shall deduct a percentage of each amount exceeding three hundred pounds paid by them by way of commission or brokerage, or in return for purchase, supply, contacting or service operations to any of the private sector persons. A decree of the minister shall be issued determining this percentage at a rate not exceeding 5 % of this amount, on account of the tax payable by these persons. The premiums settled to the insurance companies shall be excepted from the foregoing:

1- The government ministers and departments, the local government units, the public authorities, the national economic or service organizations, the public sector companies and units, the public business sector companies, the association of capital, the establishments and companies subject to the investment laws, the partnerships with a capital exceeding fifty thousand pounds

---

(1) الباب الأول من الكتاب الخامس والذي تضمن ثلاثة أصول هي الخصم والدفعات المقدمة والتحصيل تحت حساب الضريبة

whatever their legal from, the companies and project established by virtue of special laws, the companies and project established under the free zone system, the foreign companies branches, the drug stores, the import offices, the cooperative societies, the press institutions, the educational institutes, the syndicates, leagues, clubs, youths centers, unions, hospitals, hotels, all kinds of non – governmental organizations, the professional and foreign representative offices, the movie production establishments, the theatres and entertainment places and the private insurance funds established by virtue of law No. 54 for the year 1975 or any other law.

2- The other entities and establishments as determined by a decree to be issued by the minister.

These entities and establishments shall deliverer the amounts deducted by them to the administration according to the procedures to be determined in the executive regulations of the present law. The entity or establishment that fails to deduct or deliver the amounts to the administration shall pay these amounts to the administration in addition in addition to the relevant delay fines.

ايا كان شكلها القانوني ، والشركات المنشأة بمقتضى قوانين خاصة ، والشركات والمشروعات المقامة بنظام المناطق الحرة ، وفروع الشركات الاجنبية ، ومخازن الادوية ومكاتب الاستيراد ، والجمعيات التعاونية ، والمؤسسات الصحفية ، والمعاهد التعليمية والنقابات والروابط والاندية ومراكز الشباب والاتحادات والمستشفيات والفنادق والجمعيات والمؤسسات الاهلية على اختلاف اغراضها ، والمكاتب المهنية ومكاتب التمثيل الاجنبية ، ومنشآت الانتاج السينمائي والمسارح ودور اللهو وصناديق التأمين الخاصة المنشأة بالقانون رقم 54 لسنة 1975 او بأي قانون آخر.

2- الجهات والمنشآت الاخرى التي يصدر بتحديدها قرار من الوزير.

وتلتزم هذه الجهات والمنشآت بتوريد المبالغ التي تم خصمها الى المصلحة طبقاً للاجراءات التي تحددها اللائحة التنفيذية لهذا القانون ، وتلتزم الجهة او المنشأة التي لم تقم بخصم او توريد المبالغ اليها بأن تؤدي للمصلحة هذه المبالغ بالاضافة الى ما يرتبط بها من مقابل تأخير.

2- المادة (60) من القانون

يعفى أشخاص القطاع الخاص المشار إليها في المادة 59 من هذا القانون من الخضوع لأحكام الخصم تحت حساب الضريبة إذا ثبت للمصلحة أن لديها سجلا منتظما تلتزم بموجبه بأداء المبالغ الربع سنوية المدفوعة مقدما وذلك طبقا لأحكام الفصل الثاني من هذا الباب.

Persons of the private sector referred to in article (59) of the present law shall be exempted from complying with the provisions concerning the deduction on account of the tax if it is established to the administration that they have regular registers obligating them to pay the prepaid quarterly amounts, according to the provisions of chapter (2) of the present part.

3- المادة (82) من اللائحة التنفيذية

يكون توريد الجهات والمنشأة المنصوص عليها في المادة (59) من القانون للمبالغ التي تم خصمها تحت حساب الضريبة من أي شخص من أشخاص القطاع الخاص طبقا للآتي:

1- أن يتم التوريد علي النموذج رقم (41 خصم وتحصيل) مرفقا به الشيك أو نقدا أو من خلال وسائل الدفع الالكترونية المنصوص عليها في الفقرة الثالثة من هذه المادة.

2- أن يتم التوريد في موعد أقصاه آخر إبريل ويوليو وأكتوبر ويناير من كل عام.

3- أن يتم التوريد إلي الإدارة العامة لتجميع نماذج الخصم والتحصيل تحت حساب الضريبة بالمصلحة.

Delivering the amounts deducted for account of the tax from any sector person by the entities and establishment prescribed in article (59) of the law, shall be according to the following :

1– Delivering the said amounts shall be on form No. 41 (deduction and collection) with a check attached to it, or in cash, or through the electronic means of payment prescribed in the third clause of the present article.

2 – Delivering the deducted amounts shall take place within a date not later than the end of April, July, October, and January of each year.

3-The deducted amounts shall be delivered to the General Department for Gathering the deduction and Collection Forms for Account of the Tax, at the Authority.

The form prescribed in item (1) shall comprise the taxpayer's data based on the tax card, and in it shall accurately be indicated the tax registration No. / file No. / The concerned tax district office/ the nature of dealing. Also, the check data shall be fulfilled in terms of the signatures, the drawer bank, as well as the name and quality of the signers of the form provided for the purpose.

The following channels of payment shall be considered of the electronic means of payment:

1 -Banks transfers to the taxpayers having bank accounts, along with notifying the authority with a credit note in agreement with these banks, and using the network of authority in the notification.

2 -Using the smart cards in recording the payment of the taxpayer/entity on the cards providing the value shall be handed either to the authority's delegate or by providing the card reader and the money transfer program with the entity or taxpayer, through which the settlement shall take place with its contents to be dumped after that.

3 -Using the network of specific bank(s), or that of the National Post Authority, with which the Authority concludes an agreement for permitting the taxpayer to settle the tax amount through its outlets.

The dealing shall be recorded on the smart card and its contents shall be dumped with the concerned tax district office, for each period, according to the provisions of the law.

ويجب أن يتضمن النموذج المنصوص عليه في البند (1) بيانات الممول من واقع البطاقة الضريبية ، وأن يحدد به بدقة رقم التسجيل الضريبي / رقم الملف / المأمورية المختصة / طبيعة التعامل ، كما يجب استيفاء بيانات الشيك من حيث التوقيعات والبنك المسحوب عليه واسم وصفة الموقعين علي النموذج المعد لذلك.

وتعتبر قنوات الدفع التالية من وسائل الدفع الإلكترونية :

1- تحويلات بنكية للممولين الذين لديهم حسابات بالبنوك مع إخطار المصلحة بإشعار إضافة بالاتفاق مع هذه البنوك والربط علي شبكة معلومات المصلحة باستخدامها في الإخطار .

2- استخدام الكروت الذكية في إدراج مدفوعات الممول / الجهة علي الكروت علي أن يتم تسليم القيمة إما لمندوب المصلحة أو بتوفير القارئ وبرنامج التحويل المالي لدي الجهة أو الممول ، وأن يتم السداد من خلاله ثم تفريغ محتوياته بعد ذلك.

3- استخدام شبكة بنك أو بنوك معينة أو الهيئة القومية للبريد التي تتفق معها المصلحة علي السماح للممول بالسداد لدي منافذها، ويتم إدراج التعامل علي الكارت الذكي ويفرغ محتواه بالمأمورية المختصة لكل مدة طبقا لأحكام القانون.

وتخطر المصلحة من خلال شبكة المعلومات بالسداد فوريا ،ويقوم الممول بقراءة محتويات الكارت للمطابقة .

وفي جميع الأحوال تعتبر الوسائل السابقة قنوات للدفع بشرط توافر اتفاق تجيزه وزارة المالية مع الجهات السابقة .

The authority shall be notified forthwith of the settlement through the network, and the taxpayer shall read the card contents for verification of their conformity.

In all cases, the foregoing means shall be considered channels for payment, providing an agreement with the foregoing entities shall be reached based on the approval of the ministry of finance.

## ثانياً: الشرح والتحليل والتقييم

### 1- الجهات الملزمة بالخصم ونسب الخصم

يتعين على الجهات الموضحة بنص المادة 59 والموضحة بقرار وزير المالية رقم 535 لسنة 2005خصم نسبة من كل مبلغ يزيد على 300 جنيه تدفع على سبيل[1] :

- العمولة أو السمسرة.
- مقابل عمليات الشراء أو التوريد.
- المقاولات.
- الخدمة.

إلى اى شخص من أشخاص القطاع الخاص تحت حساب الضريبة (ويستثنى من ذلك الأقساط التي تحدد لشركات التأمين)، وان يتم التوريد على النموذج رقم (41 خصم وتحصيل)، وان يتم التوريد نقداً أو بشيك أو من خلال وسائل الدفع الالكترونية في موعد أقصاه آخر ابريل ويوليو وأكتوبر ويناير من كل

[1] قرار وزير المالية رقم 535 لعام 2005 في تحديد الجهات والهيئات التى تلتزم بخصم مبالغ تحت حساب الضريبة على النشاط التجارى والصناعى وفقاً لحكم البند (2) من المادة (29) من قانون الضريبة على الدخل .

عام إلى الإدارة العامة لتجميع نماذج الخصم والتحصيل تحت حساب الضريبة بالمصلحة[1].

وقد تم تحديدا الجهات الملزمة بالخصم على النحو التالي:

1- وزارات الحكومة ومصالحها .

2- وحدات الإدارة المحلية.

3- الهيئات العامة .

4- شركات ووحدات القطاع العام وشركات قطاع الاعمال العام .

5- شركات الأموال والمنشآت بمقتضى قوانين خاصة .

6- شركات الأشخاص أيا كان شكلها القانوني التي يجاوز رأسمالها 50000جنيه.

7- الشركات المنشأة بمقتضى قوانين خاصة .

8- الشركات والمشروعات القائمة بنظام المناطق الحرة .

9- فروع الشركات الأجنبية .

10- مخازن الأدوية .

11- مكاتب الاستيراد.

12- الجمعيات التعاونية.

13- المؤسسات الصحفية.

14- المعاهد التعليمية.

15- النقابات والأندية ومراكز الشباب والاتجار.

16- المستشفيات.

17- الجمعيات والمؤسسات الأهلية .

---

(1) قرار وزير المالية رقم 537 لعام 2005المنشور بالوقائع المصرية عدد 169 فى 28يوليو 2005 بشأن النسب التى يجرى خصمها تطبيقا لحكم المادة 59 من القانون رقم 91 لسنة 2005 .

18- المكاتب المهنية ومكاتب التمثيل الأجنبية.

19- منشآت الإنتاج السينمائي والمسارح ودور اللهو.

20- صناديق التأمين الخاصة.

21- الجهات والمنشآت الأخرى منى زاد رقم أعمالها السنوي على 250000 جنيه وفقاً لقائمة الدخل التي ضوء بتحديدها قرار وزير المالية رقم 535 لسنة 2005:

1- منشآت المقاولات والتوريدات .

2- مكاتب التصدير.

3- الوكلاء التجاريون.

4- وكالات السفر والمنشآت والمكاتب السياحية.

5- منشآت النقل السياحي.

6- منشآت الإنتاج التليفزيوني والمسرحي والاذاعى .

7- المنشآت الصناعية المقيدة بالسجل الصناعي .

كما تم تحديد النسب التي يجرى خصمها وفقاً لقرار وزير المالية رقم 533 لسنة 2005 :

| نوع النشاط | النسبة |
|---|---|
| 1- المقاولات والتوريدات (فيما عدا توريدات المحاصيل البستانية للحكومة والقطاع العام من مالكي الغراس في حدود غراسهم) . | %0.5 |
| 2- المشتريات | %0.5 |
| 3- a)الخدمات | %2 |
| b) المبالغ التي تدفعها الجمعيات التعاونية للنقل بالسيارات لأعضائها مقابل النقل بسياراتهم . | %0.5 |
| c) الوكالة بالعمولة والسمسرة | %5 |

d) الخصومات والمنح والعمولات التي تمنحها شركات الدخان والأسمدة. %5

e) جميع الخصومات والمنح والعمولات التي تمنحها شركات البترول لموزعيها . %2

**وقد ألزم القرار تلك الجهات اتباع القواعد التالية :**

1- تسليم الممول إيصالا بكل مبلغ يخصم منه تحت حساب الضريبة على النشاط التجاري والصناعي المستحقة عليه.

2- توريد قيمة ما تم خصمه إلى الإدارة العامة لتجميع نماذج الخصم والتحصيل تحت حساب الضريبة بالمصلحة في موعد أقصاه آخر ابريل / يوليو / أكتوبر / يناير من كل عام بموجب شيك مصحوباً به النموذج رقم (41)خصم وتحصيل تحت حساب الضريبة اعتباراً من الفترة الثالثة 2005 والتي تستحق من أول أكتوبر حتى أخره .

3- أمساك سجل يقيد به أولا بأول أسماء المتعاملين الذين خضعت معاملاتهم لنظام الخصم تحت حساب الضريبة وقيمة معاملاتهم ونسب الخصم المطبقة وتاريخ التعامل وتاريخ التوريد مع تحديد وظائف من يعهد إليهم بتنفيذ ذلك.

4- تلتزم تلك الجهات والمنشآت بتوريد المبالغ التي تم خصمها إلى المصلحة وفقاً للإجراءات المقررة وتلتزم الجهة أو المنشاة التي لم تقم بخصم أو توريد المبالغ إليها بأن تؤدى للمصلحة تلك المبالغ بالإضافة إلى مايرتبط بيعا من مقابل تأخير .

يعفى أشخاص القطاع الخاص من الخضوع لأحكام الخصم تحت حساب الضريبة إذا ثبت للمصلحة أن لديها سجلاً منتظما تلتزم بموجبه أو أن المبالغ الربع سنوية المدفوعة مقدما (طبقا لأحكام الفصل الثاني من هذا الباب).

## 2- الدفعات المقدمة Advance Payments

### أولاً: النصوص القانونية

1- المادة (61) من القانون

مع مراعاة حكم المادة 63 يقصد بنظام الدفعات المقدمة في تطبيق أحكام هذا القانون ، قيام الممول بأداء مبلغ تحت حساب الضريبة المستحقة عليه عن الفترة الضريبية وذلك بواقع 60٪ من اي مما يأتي :

1- آخر إقرار ضريبي اقر بها الممول.

2- الضريبة التي يقدرها عن السنة التي يرغب في تطبيق نظام الدفعات عليها إذا كان الممول لم يسبق أن تقدم باقرار ضريبي أو كان الإقرار الضريبي الذي تقدم به عن الفترة الضريبية السابقة على تقديم الطلب يتضمن خسارة .

Subject to the provision of article (63), the system of advance payments in applying the provisions of the present law shall mean the taxpayer's settlement of an amount on account of the tax payable by him for the fiscal period at the rate of 60 % of any of the following:

1- The last tax declared by the taxpayer.

2- The tax he estimates for the year to which he desires to apply the system of advance payment, if the taxpayer has not submitted a tax return before, or if the tax return he submitted concerning the fiscal preceding the submission of the request comprises a loss.

2- المادة (62) من القانون

للممول أن يختار بين نظام الخصم تحت حساب الضريبة، وفقا للمادة 59 من هذا القانون، وبين الالتزام بأحكام نظام الدفعات المقدمة المنصوص عليه في هذا الفصل.

ويكون الاختيار بموجب طلب يقدمه الممول إلى مأمورية الضرائب المختصة، قبل ستين يوما على الأقل من تاريخ تقديمه، ويعتبر عدم الرد خلال هذه المدة رفضا للطلب.

The taxpayer may choose between the system of deduction on account of the tax, according to article (59) of the present law, and his compliance with the provisions of advance payments system as prescribed in the present chapter.

The taxpayer's choice shall be made by virtue of a request he submits to the concerned tax district office at least sixty days before the beginning of the fiscal period starting from which he wishes to apply the advance payments system.

وتحدد اللائحة التنفيذية لهذا القانون النموذج الذي يقدم عليه الطلب ، والمستندات التي يجب إرفاقها به والإجراءات التي تتبع في أخطار الممول بقرار المصلحة في شأنه .

The administration shall reply to the taxpayer's request with its decision concerning the request within sixty days from the date of its submission. Non – replying during that period shall be considered a refusal of the request.

The executive regulations of the present law shall determine the form on which the request shall be submitted, the documents to be attached to it, and the procedures to be following in notifying the taxpayer of the administration's decision in respect thereof.

3-المادة (63) من القانون

يلتزم الممول وفقا لنظام الدفعات المقدمة بأن يسدد النسبة المنصوص عليها في المادة 61 من هذا القانون على ثلاث دفعات متساوية ، تسدد كل دفعة منها على التوالي في مواعيد لا تجاوز الثلاثين من يونيو والثلاثين من سبتمبر والحادي والثلاثين من ديسمبر من كل عام.

وللممول بعد أداء الدفعة الثانية أخطار المصلحة بخفض القسط الثالث أو عدم أدائه إذا تبين له أن أرباحه عن العام الكامل ستكون اقل من الأرباح المقدرة عن العام السابق عليه.

ويجوز تخفيض عدد الدفعات عندما تكون المدة المتبقية بعد تقديم الطلب المشار إليه في المادة 61 ق من اثني عشر شهرا على أن تسدد كل دفعة من هذه المبالغ إلى مأمورية الضرائب المختصة طبقا للأوضاع والإجراءات وعلى النموذج الذي تحدده اللائحة التنفيذية لهذا القانون .

The taxpayer, according to the system of advance payments, shall settle the percentage prescribed in article – 61 of the present law in three equal installments, each of which shall be settled successively within dates not exceeding the 30th of September and the 31st of December of each year.

The taxpayer after settling the second installment, may notify the administration of reduction or non – settlement of the third installment if his profits for the whole years are lower than the profits estimated in respect of the preceding year.

The number of advance payments may be reduced if the remaining period after submitting the request referred to in article (61) is less than twelve months, providing each payment of these amounts shall be settled to the concerned tax district office according to the conditions and procedures and on the from to be determined in the executive regulations of the present law.

The advance payments made according to this system shall be adjusted on submitting the annual tax return prescribed in article (82) of the present law. The taxpayer shall pay the remaining portion of the due taxable based on the tax return after deducting the advance payments previously settled plus an annual interest to be calculated according to the credit and discount rates announced by the Central Bank, providing 2 % shall be deducted from it along with eliminating the fractions of the month and the pound.

ويتم تسوية المبالغ المدفوعة تطبيقا لهذا النظام عند تقديم الإقرار السنوي المنصوص عليه في المادة 82 من هذا القانون، ويلتزم الممول بسداد الجزء المتبقي من الضريبة المستحقة من واقع الإقرار بعد خصم ما سبق أن أداه من دفعات مقدمة مضافا إليها عائد سنوي محسوبا وفقا لسعر الائتمان والخصم المعلن من البنك المركزي على أن يخصم منه 2٪ مع استبعاد كسور الشهر والجنيه.

4- المادة (64) من القانون

The taxpayer may relinquish his choice of the advance payments system and stick to the system of deduction on account of the tax according to article – 59 of the present law, with the following two conditions:

1- The taxpayer shall have applied the advance payments system during at least one whole year and settled all the claims prescribed according to such system.

2- The taxpayer shall submit a request to the concerned tax district office within at least ninety days before the beginning of the fiscal year as of which he desires to start relinquishing the system of advance payments.

The administration shall accept the request when the two previous conditions are fulfilled, and notify the taxpayer of its decision within sixty days from the date of submitting the request,

للممول أن يعدل عن اختياره لنظام الدفعات المقدمة وان يلتزم بنظام الخصم تحت حساب الضريبة وفقا للمادة 59 من هذا القانون، وذلك بالشرطين الآتيين:

1- أن يكون الممول قد طبق نظام الدفعات المقدمة خلال سنة كاملة على الأقل وان يكون قد سدد جميع المستحقات المقررة وفقا لهذا النظام.

2- أن يتقدم الممول بطلب إلى مأمورية الضرائب المختصة خلال تسعين يوما على الأقل سابقة على بدء السنة الضريبية التي يرغب العدول عن نظام الدفعات المقدمة اعتبارا منها.

وتلتزم المصلحة بقبول الطلب عند توافر الشرطين السابقين، وان تخطر الممول بقرارها خلال ستين يوما من تاريخ

تقديم الطلب، وإلا اعتبر عدم الأخطار خلال هذه المدة قبولا للطلب.

وتحدد اللائحة التنفيذية لهذا القانون الإجراءات التي تتبع في تقديم الطلب وفي الأخطار بقرار المصلحة.

otherwise the failure to notify the taxpayer of the reply during such period shall be considered an acceptance of the request.

The executive regulations of the present law shall determine the procedures to be followed in submitting the request and in notifying the decision of the administration.

5- المادة (65) من القانون

يعفى الممول من تطبيق نظام الدفعات المقدمة في اي من الحالتين الآتيتين :

1- تكبد الممول خسارة ضريبية لمدة سنتين متتاليين .

2- تغيير الشكل القانوني للمنشأة أو الشركة.

وللمصلحة حرمان الممول من تطبيق النظام إذا تبين لها وجود فروق جوهريه بين تقديرات الممول لأرباحه وبين الأرباح الفعلية التي خضعت للضريبة في كل سنة يطبق فيها النظام.

وعلى المصلحة أخطار الممول بذلك بموجب كتاب موصى عليه مصحوبا بعلم الوصول.

The taxpayer shall be exempted from applying the system of advance payments in either of the following two cases:

1- The taxpayer's incurrence of a tax loss fir two consecutive years.

2- Change of the legal from of the establishment or company.

The administration may deprived the taxpayer from applying the system if it transpires to the administration that substantial differences exist between the taxpayer's estimations of his profits and the actual taxable profits of each year in which the system is applied.

The administration shall notify the taxpayer thereof by virtue of a registered letter with acknowledgement of receipt.

6- المادة (83) من اللائحة التنفيذية

يكون طلب الممول الالتزام بأحكام الدفعات المقدمة تحت حساب الضريبة علي النموذج رقم (1 دفعات مقدمة).

ويجب أن يقدم هذا الطلب إلي المأمورية المختصة مرفقا به المستندات الآتيه :

The taxpayer's request for compliance with the provisions on advance payments for account of the tax shall be submitted of form No.1 (advance payments).

This request shall be submitted to the concerned tax district office with the following documents attached to it.

1- بيان آخر ضريبة واجبة الأداء من واقع خسارة. ضريبي أو إذا كانت الفترة الضريبية السابقة علي تقديم الطلب تتضمن خسارة .

2- بيان بالضريبة المقدرة إذا كان الممول لم يسبق له تقديم إقرار ضريبي أو إذا كانت الفترة الضريبية السابقة. علي تقديم الطلب تتضمن خسارة.

1-A statement of the last tax payable on the basis of the last tax return, direct agreement, internal committee's decision, appeal committee's decision, court ruling, or composition committee's decision .

2 -A statement of the estimated tax if the taxpayer has not previously submitted a tax return, or if the tax period prior to submitting the request comprises a loss.

7- المادة (84) من اللائحة التنفيذية

علي المأمورية المختصة علي طلب الممول المنصوص عليه في المادة السابقة خلال أن ترد ل ستين يوما من تاريخ تقديم الطلب ، وذلك بموجب إخطار موصي عليه مصحوبا بعلم الوصول ، ويكون الرد بالموافقة علي النموذج رقم (2 دفعات مقدمة).

وفي حالة الإخطار بالموافقة يعد هذا الإخطار بمثابة شهادة صادرة لجميع جهات تعامل الممول بخضوعه لنظام الدفعات المقدمة ،وتكون هذه الشهادة صالحة لفترة ضريبية واحدة ، تجدد بناء علي طلب الممول ما لم يعدل الممول علي اختياره لهذا النظام وفقا لحكم المادة (64) من القانون أو أن يتم إعفاؤه أو حرمانه من تطبيقه وفقا لحكم المادة (65) منه .

The competent tax district office shall adjudicate on the taxpayer's request prescribed in the previous article within sixty days from the date of submitting the request, by virtue of a registered notification with acknowledgment of receipt, and the approval notification shall be sent on form No. 2 (advance payments).

In case of notification with approval, this notification shall be considered tantamount to a certificate issued to all the entities dealing with the taxpayer, attesting his being subject to the system of advance payments, This certificate shall be valid for a single fiscal period, and renewable upon the taxpayer's request unless he renounces his choice of that system according to the provision of article (64) of the law, or he is exempted or deprived from its application according to the provision of article (65) of the law .

ويجب أن يتضمن الإخطار المنصوص عليه في الفقرة السابقة بيان مدة الفترة الذي يبيه العالم للسريان خلالها , كما يجب إثبات خضوع الممول لنظام الدفعات المقدمة بالصفحة الأخيرة من البطاقة الضريبية وما يفيد تجديد العمل به , وإذا لم يتم هذا التجديد تلتزم جهات التعامل تلقائيا ودون إخطار مسبق من المصلحة بتطبيق نظام الخصم تحت حساب الضريبة .

ويعتبر عدم الرد علي طلب الممول خلال المدة المشار إليها رفضا للطلب.

The notification prescribed in the previous clause shall indicate the fiscal period during which the system is valid. Also the taxpayer's subjection to the system of advance payments and an evidence of its renewal shall be recorded on the last page of the tax card, If this renewal is not made, the dealing entities shall automatically, and without prior notification from the authority, apply the system of deduction for account of the tax.

Non- replaying to the taxpayer's request during the said period shall be considered a refusal of the request.

8- المادة (85) من اللائحة التنفيذية

يكون إخطار الممول للمصلحة بتخفيض القسط الثالث من الدفعات المقدمة أو عدم أدائه أو تخفيض عدد الدفعات طبقا للمادة (63) من القانون علي النموذج رقم (3 دفعات مقدمة).

The taxpayer's notification to the authority, of reducing the third installment of advance payments, non-paying that installment, or reducing the number of payments, according to article (63) of the law, shall be forwarded on form No. 3 (advance payments).

9- المادة (86) من اللائحة التنفيذية

يكون عدول الممول عن اختيار نظام الدفعات المقدمة بموجب طلب يقدم إلي المأمورية المختصة علي النموذج رقم (4 دفعات مقدمة).

وفي حالة عدم توافر أي من شرطي قبول الطلب المشار إليه , تلتزم المأمورية المختصة بإخطار الممول برفض الطلب

The taxpayer's renunciation of choosing the system of advance payment shall be notified by submitting a request to the concerned tax district office on form No. 4 (advance payments).

In case neither of the two conditions for accepting the said request is fulfilled, the concerned tax district office shall notify the taxpayer of refusing the In case neither of

| بكتاب موصي عليه مصحوبا بعلم الوصول خلال ستين يوما من تاريخ تقديمه وذلك علي النموذج رقم (5 دفعات مقدمة)، ويعتبر عدم الإخطار خلال هذه المدة قبولا للطلب. | request by registered letter with acknowledgement of receipt within sixty days from the date of its submission, on form No. 5 (advance payments). Non- notifying the refusal during that that period shall be considered an approval of the request. |
| --- | --- |

10- المادة (87) من اللائحة التنفيذية

| يكون إخطار الممول بإعفائه من تطبيق نظام الدفعات المقدمة علي النموذج رقم (6 دفعات مقدمة)، ويكون إخطار بحرمانه من تطبيق هذا النظام علي النموذج رقم (7 دفعات مقدمة). | Notifying the taxpayer of exempting him from applying the system of advance payments shall be on form No. (advance payments). Notifying him of his deprivation from applying that system shall be on form No. 7 (advance payments). |
| --- | --- |

## ثانيًا: الشرح والتحليل والتقييم

استحدث القانون نظام الدفعات المقدمة باعتباره نظامًا اختياريًا بديلاً لنظام الخصم تحت حساب الضريبة.

**1-المقصود بنظام الدفعات المقدمة**

يقصد بذلك النظام وفقا لنص المادة (61) من القانون عبارة عن قيام الممول بأداء مبلغ تحت حساب الضريبة المستحقة عليه عن الفترة الضريبية بواقع 60% من اي مما يأتي[1] :

[1] قواعد وتعليمات عامة رقم 1 لسنة 2005 بشأن تطبيق نظام الدفعات المقدمة وفقا لاحكام القانون 91 لسنة 2005.

1- أخر ضريبة أقر بها الممول (الضريبة من واقع آخر إقرار ضـــريبي مقدم منه أو الضريبة النهائية التي أقر بها في لجنة داخلية أو لجنة طعـــن أو حكم محكمة أو قرار تصالح).

2- الضريبة التي يقدرها عن السنة التي يرغب في تطبيق ذلك النظـــام عليها في اتخاذ الحالتين الآتيين:

- إذا كان الممول لم يسبق أن تقدم بإقرار ضريبي كما في حالة بداية النشاط.

- إذا كان الإقرار الضريبي الذي تقدم به عن الفترة الضريبية السابقة علـــى تقدم الطلب يتضمن خسارة ثم يتم تسوية تلك المبـــالغ عنـــد تقـــديم الإقـــرار الضريبي السنوي.

**2- طلب نظام الدفعات المقدمة إختياريا**

وفقا لنصوص المواد (62) من القانون والمادتين (83)، (84) من اللائحة التنفيذية:

a) للممول الاختيار من نظام الخصم تحت حساب الـضريبة وبـــين الالتزام بأحكام نظام الدفعات المقدمة بموجب طلـــب الالتـــزام بأحكـــام الدفعات المقدمة تحت حساب الضريبة على النمـــوذج رقـــم (1 دفعـــات مقدمة) قبل 60-يوما على الأقل من بداية الفترة الضريبة التي يرغب في تطبيق القطاع عليها مرفقا به:

بيان أخر ضريبة واجبة الأداء من واقع آخر إقرار ضـــريبي أو اتفـــاق مباشر أو قرار لجنة داخلية أو قرار لجنة طعن أو حكم محكمه أو لجنـــة للتصالح.

- بيان بالضريبة المقدرة إذا كان لم يسبق له تقديم إقرار ضـــريبي أو إذا كان يتم الفترة الضريبية السابقة على تقديم الطلب خسارة.

## نموذج رقم (1) دفعات مقدمة

وزارة المالية

مصلحة الضرائب العامة

نموذج (١) دفعات مقدمة

رقم الملف

| | | | | |
|---|---|---|---|---|

رقم التسجيل :

| | | |
|---|---|---|

| رقم الوارد : | .......... |
|---|---|
| تاريخ الوارد : | .......... |

اسم الممول : ......................

النشاط : ......................

العنوان : ......................

تليفون : ......... فاكس : ......

بريد الكتروني : ......................

### طلب تطبيق نظام الدفعات المقدمة

السيد / رئيس مأمورية ضرائب ...........................

تحية طيبة وبعد ،،،

- تطبيقا لأحكام المادتين (٦٦) ، (٦٢) من القانون رقم (٩١) لسنة ٢٠٠٥ ولائحته التنفيذية

- يرجى التفضل بالموافقة على تطبيق نظام الدفعات المقدمة عن الفترة الضريبية التي تبدأ في / / ٢٠٠ وتنتهي في / / ٢٠٠ مع التزامي بأداء مبلغ يعادل ٦٠% تحت حساب الضريبة المستحقة عن الفترة الضريبية المذكورة على ثلاثة دفعات متساوية وفقا لما يلي :-

| | المبلغ |
|---|---|
| (أ) آخر ضريبة تم الإقرار بها عن الفترة الضريبية السابقة على المتقدم الطالب | |

أو

| | المبلغ |
|---|---|
| (ب) الضريبة المقدرة بمعرفة الممول عن الفترة الضريبية المراد تطبيق نظام الدفعات المقدمة عليها * | |

وذلك على النحو التالي :

(١) نسبة الـ ٦٠% وقيمتها مبلغ ...........

(٢) الدفعة الأولى في موعد لا يتجاوز : / / ٢٠٠ وقيمتها مبلغ ...........

(٣) الدفعة الثانية في موعد لا يتجاوز : / / ٢٠٠ وقيمتها مبلغ ...........

(٤) الدفعة الثالثة في موعد لا يتجاوز : / / ٢٠٠ وقيمتها مبلغ ...........

وتفضلوا بقبول فائق الإحترام ،،،

توقيع الممول أو وكيله

---

* يتم حساب نسبة الـ ٦٠% من الضريبة التي تقدرها الممول في حالة عدم سبق تقديمه لإقرار ضريبي أو تقديمه إقراره الضريبي السابق بصافي ٠٠ ارا

b) على المأمورية أن ترد على طلب الممول خلال 60 يوماً من تـاريخ تقديمه ، حيث يكون الرد بالموافقة على النموذج رقم (2دفعات مقدمة) ويعـد ذلك الأخطار بمثابة شهادة صادرة لجميع جهات مقابل الممول بخضوعه لذلك النظام ويعتبر عدم الرد على طلب الممول رفضاً للطلب وتكون الشهادة . صالحة لفترة ضريبة واحدة يحدد بناء على طلب الممول ما لم :

- يعدل الممول عن اختياره لذلك النظام (طبقاً لحكم المادة 64 من القانون) .
- أو أن يتم إعفاؤه أو حرمانه من تطبيقه (وفقا لحكم المادة 65 من القانون).

وفى حالة عدم التجديد تلتزم جهات التعامل تلقائياً دون أخطار مسبق من المصلحة بتطبيق نظام الخصم تحت حساب الضريبة.

**3- السداد وفقاً لنظام الدفعات المقدمة**

طبقاً لنص المادة (63) من القانون والمادة (85) من اللائحة التنفيذية

a) يلتزم الممول وفقاً لذلك النظام بأن يسدد النسبة المنصوص عليها على ثلاث دفعات متساوية ، تسدد كل دفعة منها على التوالي في مواعيد لاتجـاوز الثلاثين من يونيو (الدفعة الأولى) والثلاثين مــن ســبتمبر (الدفعــة الثانيــة) والسادس والعشرين من ديسمبر (الدفعة الثالثة).

b) وللممول بعد إيراد الدفعة الثانية أخطار المصلحة بتخفـيض القـسط الثالث أو عدم أدائه أو تخفيض عدد الدفعات يجوز ذلك عندما تكــون المــدة المتبقية بعد تقديم الطلب مرحل من اثني عشر شهراً علـى نمـوذج رقـم 3 دفعات مقدمة أو اثنين من أرباحه عن العام الكامل ستكون اقل مــن الأربــاح المقدرة عن العام السابق عليه.

c) يتم تسوية المبالغ المدفوعة عند تقديم الإقرار السنوي ، حيث يلتــزم الممول بسداد الجزء المتبقي من الضريبة المستحقــة من واقع الإقرار بعـــد

## نموذج رقم 2) دفعات مقدمة

وزارة الماليــة
مصلحة الضرائب العامــة

اسم الممول : ........................
النشاط : ........................
العنوان : ........................
تليفون : ........ فاكس : ........
بريد الكتروني : ........................

نموذج (٢) دفعات مقدمــة

رقم الملــف

| | | | | |
|---|---|---|---|---|
| | | | | |

رقم التسجيل

| | | |
|---|---|---|
| | | |

| | |
|---|---|
| رقـم الصادر: | ........... |
| تاريخ الصادر: | ........... |

### إخطـــــار
### بالموافقة على تطبيق نظام الدفعات المقدمة

السيد / ........................ النشاط / ........................

العنوان / ........................................

تحية طيبة وبعد ،،،

- بناء علـى الطلـب المقـدم مـنكم للمأموريـة بـرقم : ........................

بتاريخ : .... / .... / ............

بشأن تطبيق نظام الدفعات المقدمة تطبيقا لأحكام المادة (٦٦) من القانون رقـم (٩١) لسنة ٢٠٠٥ ولائحته التنفيذية .

- نحيطكم علما بأن المأمورية قد وافقت على الطلب المقدم منكم لتطبيق نظام الدفعات المقدمة عن الفترة الضريبية من .... / .... / ......... إلى .... / .... / .........

وتفضلوا بقبول الاحترام ،،

تحريرا ٠٠/٠٠/٠٠ رئيـس المأموريــة

ختم المأمورية

## نموذج رقم (3) دفعات مقدمة

وزارة الماليــــة

مصلحة الضرائب العامــــة

اسم الممول : ....................

النشــاط : ....................

العنــوان : ....................

تليفون : ........ فاكس : ....

بريد الكتروني : ....................

نموذج (٣) دفعات مقدمة

رقم الملــــف

| | | | |
|---|---|---|---|
| | | | |

رقم التسجيل

| | | |
|---|---|---|
| | | |

| | |
|---|---|
| رقـــم الوارد : | .......... |
| تاريخ الوارد : | .......... |

### اخطــــــــار

### بتعديل نظام الدفعات المقدمة

السيد / رئيس مأمورية ضرائب : ....................

تحية طيبة وبعد،،،

- تطبيقا لأحكام المادة (٦٣) من القانون (٩١) لسنة ٢٠٠٥ ولائحته التنفيذية .

- يرجى التفضل بالموافقة على تعديل نظام الدفعات المقدمة للفترة الضريبية ....... والسابق

الالتزام به بناء على الطلب المقدم منا برقم : .... بتاريخ : .../ .../ .... وموافقة المأمورية الصادر

برقم : ......... بتاريخ .../.../......

على أن يكون التعديل على النحو التالي :-

| | (١) تخفيض قيمة القسط الثالث |
|---|---|

أو

| | (٢) عدم أداء القسط الثالث |
|---|---|

أو

| | (٣) تخفيض عدد الدفعات |
|---|---|

(ضع علامة صح لتحديد نوع التعديل المطلوب)

- أسباب التعديل ومبرراته :-

١- ....................

٢- ....................

٣- ....................

٤- ....................

تحريرا في : .../.../....

توقيع الممول أو وكيله

خصم ماسبق أن أداه من دفعات مقدما مضافا إليها عائد سنوي محسوبا وفقا لسعر الائتمان والخصم المعلن من البنك المركزي على أن يخصم منه 2%[1].

**4- عدول الممول عن اختياره لنظام الدفعات المقدمة**

وفقا لنص المادة (64) من القانون والمادة (86) من اللائحة التنفيذية

a) هناك شرطين لعدول الممول عن اختباره لذلك النظام والتزامه بنظام الخصم تحت حساب الضريبة هما:

1- أن يكون الممول قد طبق ذلك النظام خلال سنة كاملة على الأقل وقيامه بسداد جميع المستحقات المقررة.

2- تقدم الممول بطلب للمأمورية المختصة على نموذج رقم (4 دفعات مقدمة) خلال 90 يوما على الأقل سابقة على بدء السنة الضريبية التي يرغب العدول عن نظام الدفعات المقدمة اعتباراً منها.

b) تلتزم المصلحة في حالة عدم توافر اى من شرطي قبول الطلب بأخطار الممول على النموذج رقم (5 دفعات مقدمة) خلال 60 يوما من تاريخ تقديمه وإلا اعتبر عدم الأخطار خلال تلك المدة قبولاً للطلب.

**5- إعفاء الممول عن تطبيق نظام الدفعات المقدمة**

يعفى الممول من تطبيق النظام طبقا لنص المادة (65) من القانون والمادة (87) من اللائحة التنفيذية في اى من الحالتين التاليتين:

1- تكبد الممول خسارة ضريبية لمدة سنتين متتاليتين.

2- تغيير الشكل القانوني للمنشأة أو الشركة.

---

[1] ينتقد اضافة عائد سنوى مع سداد الجزء المتبقى من الضريبة المستحقة من واقع الاقرار . كذلك الحال النسبة التى يتم خصمها 2% لان ذلك النظام اختيارى من الممول ومسموح به من قبل المصلحة ولم ينشأ من المخالفة ولامبرر للعائد او الخصم.

كما أن للمصلحة حرمان الممول من تطبيق النظم إذا تبين لها وجود فروق جوهرية بين تقديرات الممول لأرباحه وبين الأرباح الفعلية التي خضعت للضريبة في كل سنة يطبق فيها النظام ويجوز للممول لتفادى وجود فروق جوهرية في حالة إذا تبين له أن أرباحه الفعلية عن الفترة الضريبية ستكون اكبر من الأرباح التي سبق أن قدرها ذات الفترة أن يقوم بزيارة الدفعات المتبقية لتجنب حرمانه من تطبيق ذلك النظام..

ويتم اخطار الممول باعفاءه من تطبيق النظام عن طريق المصلحة بذلك علي النموذج رقم (6 دفعات مقدمة) , بينما يكون إخطار حرمانه علي النموذج رقم (7 دفعات مقدمه) .

وفي جميع حالات الأعفاء والحرمان يعدل الممول تلقائيا الي الخضوع لنظام الخصم تحت حساب الضريبة وعلي المأمورية المختصة تعديل التأشير في البطاقة بما يفيد ذلك.

# نموذج رقم (4) دفعات مقدمة

وزارة المالية
مصلحة الضرائب العامة

اسم الممول : ....................
النشاط : ....................
العنوان : ....................
تليفون : ........ فاكس : ......
بريد الكتروني : ....................

نموذج (٤) دفعات مقدمة

رقم الملف

| | | | | |
|---|---|---|---|---|
| | | | | |

رقم التسجيل

| | | |
|---|---|---|
| | | |

| | |
|---|---|
| رقم الوارد : | ........... |
| تاريخ الوارد : | ........... |

طلب العدول عن نظام الدفعات المقدمة

السيد الاستاذ / رئيس مأمورية ضرائب : ..............

تحية طيبة وبعد ،،

- تطبيقا لأحكام المادة (٦٤) من القانون رقم (٩١) لسنة ٢٠٠٥ ولائحته التنفيذية.

- نحيط سيادتكم علما بأننى أرغب فى العدول عن تطبيق نظام الدفعات المقدمة اعتبارا من الفترة الضريبية ...... والسابق الالتزام به بناء على موافقة المأمورية الصادرة لنا برقم : .......... بتاريخ ../../....

وذلك بناء على المرفقات التالية المؤيدة لتوافر الشروط الخاصة بالعدول عن هذا النظام :-

(١) تم تطبيق النظام خلال الفترة من ...... إلى ........ (على ألا تقل هذه الفترة عن سنة كاملة )

| |
|---|
| مع التزامى بتقديم البطاقة الضريبية لإلغاء الموافقة السابقة على تطبيق النظام فى حالة موافقتكم على هذا الطلب . |

تحريرا فى : ..../..../....

توقيع الممول أو وكيله

الاسم / ....................

# نموذج رقم (5) دفعات مقدمة

وزارة المالية

مصلحة الضرائب العامة

نموذج (٥) دفعات مقدمة

اسم الممول : ..........................

النشاط : ..........................

العنوان : ..........................

تليفون : ........ فاكس : .....

بريد الكتروني : ..........................

رقم الملف

| | | | |
|---|---|---|---|
| | | | |

رقم التسجيل

| | |
|---|---|
| | |

| | |
|---|---|
| رقم الصادر: | ......... |
| تاريخ الصادر: | ......... |

## إخطار

برفض طلب الممول بالعدول عن نظام الدفعات المقدمة

---

السيد / ..........................

العنوان / ..........................

تحية طيبة وبعد ،،،

- إشارة إلى الطلب المقدم منكم بالعدول عن تطبيق نظام الدفعات المقدمة اعتبارا من الفترة الضريبية .......... تحت رقم : ...... بتاريخ ٠٠/٠٠/٠٠ تطبيقا لأحكام المادة (٦٤) من القانون (٩١) لسنة ٢٠٠٥ ولائحته التنفيذية .

بدراسة هذا الطلب والمستندات المرفقة به نحيطكم علما برفض المأمورية لهذا الطلب للأسباب التالية :-

(١) ..........................................

(٢) ..........................................

(٣) ..........................................

(٤) ..........................................

وتفضلوا بقبول فائق الاحترام ،،،

تحريرا في : ٠٠٠/٠٠٠/٠٠٠

رئيس المأمورية

## نموذج رقم (6) دفعات مقدمة

وزارة الماليـــة

مصلحة الضرائب العامــة

اسم الممول : ..................

النشـاط : ..................

العنـوان : ..................

تليفون : ........ فاكس : .....

بريد الكتروني : ..............

نموذج (٦) دفعات مقدمـة

رقم الملـف

| | | | | |
|---|---|---|---|---|
| | | | | |

رقم التسجيل

| | | |
|---|---|---|
| | | |

| | |
|---|---|
| رقـم الصادر: | ........... |
| تاريخ الصادر: | ........... |

### إخطـــار

### بإعفاء الممـول من تطبيـق نظام الدفعـات المقدمـة

السيد / .................... النشاط / ..................

العنوان / ........................................

تحيـه طيبـة وبعد ،،

تطبيقاً لأحكام المادة (٦٥) من القانون رقم (٩١) لسنة ٢٠٠٥ ولائحته التنفيذية والتي تقضي بالإعفاء من تطبيق النظام في أي من الحالتين الآتيتين :-

١- تكبُّد الممول خسائر لمدة فترتين ضريبيتين متتاليتين .

٢- حالة تغيير الشكل القانوني للمنشأة أو الشركة.

نحيطكم علماً بإعفائكم من تطبيق نظام الدفعات المقدمة والسابق صدور موافقة المأمورية عليه تحت رقم : .......... بتاريخ .... / ..... / .... والعودة إلى خضوعكم لنظام الخصم تحت حساب الضريبة حيث ينطبق عليكم ما ورد بالبند رقم ( ) .

مع ضرورة تقديم البطاقة الضريبية للمأمورية خلال مدة أقصاها خمسة عشر يوماً من تاريخ استلامكم هذا الإخطار لإلغاء موافقة المأمورية على تطبيق نظام الدفعات المقدمة .

وتفضلوا بقبول فائق الاحترام ،،

تحريراً في ..../ ..../ ....

رئيس المأموريـة

# نموذج رقم (7) دفعات مقدمة

وزارة الماليـــة
مصلحة الضرائب العامـــة

نموذج (٧) دفعات مقدمة

رقم الملـــف

| | | | | |
|---|---|---|---|---|
| | | | | |

رقم التسجيل

| | | |
|---|---|---|
| | | |

| | |
|---|---|
| رقم الصادر: | .......... |
| تاريخ الصادر: | .......... |

اسم الممول : ....................
النشـاط : ....................
العنـوان : ....................
تليفون : ........ فاكس : ......
بريد الكتروني : ....................

## إخطـــــار

### بإلغـاء تطبيـق نظـام الدفعـات المقدمـة

السيد / ....................................
العنوان / ....................................

تحيـة طيبـة وبعد ،،

- تطبيقاً لأحكام المادة (٦٥) من القانون رقم (٩١) لسنة ٢٠٠٥ ولائحته التنفيذية .
- نحيطكم علماً بإلغـاء تطبيـق نظـام الدفعات المقدمـة والسابق صدور موافقة المأمورية عليه تحت رقم : ........ بتاريخ ..../..../.... وذلك إعتباراً من الفترة الضريبية التي تبدأ في / / ٢٠٠ .
- وذلك لوجود فروق جوهرية بين الأرباح الخاضعة للضريبة من واقع الإقرار الضريبي عن الفترة الضريبية وبين الأرباح المقدرة بمعرفتكم عن الفترة ذاتها والتي تجاوزت نسبتها ٢٠% من الأرباح المقدرة .

مع ضرورة تقديم البطاقة الضريبية للمأمورية خلال مدة أقصاها خمسة عشر يوماً من تاريخ استلامكم هذا الإخطار لإلغاء موافقة المأمورية على تطبيق نظام الدفعات المقدمة .

وتفضلوا بقبول فائق الاحترام ،،

رئيس المأموريـة

....................

تحريرا في ٢١/١٢/١٩٨٨.

## 3- التحصيل تحت حساب الضريبة — Collection on account of the tax

### أولاً: النصوص القانونيّة

1- المادة (66) من القانون

على الجهات التي تمنح تراخيص الاتجار بالجملة في الخضر والفاكهة والحبوب وغيرها من المواد الغذائية ، أو تلك التي تمنح تراخيص لمزاولة الأنشطة الحرفية ، أن تحصل عند تجديد الترخيص مبلغا تحت حساب الضريبة ممن يصدر باسمه التجديد ، ويحظر على تلك الجهات تجديد الترخيص إلا بعد تحصيل هذا المبلغ .

ويصدر بتحديد هذا المبلغ قرار من الوزير بما لا يجاوز 10٪ من رسم التجديد.

The entities through which licenses are granted for wholesale trade in vegetables, fruits, cereals and other foodstuffs, or those granting licenses for exercising professional activities, shall collect on renewing the license, an amount on account of the tax from those in whose name the license is issued. These entities shall not renew the license except after collecting the amount.

A decree of the minister shall be issued determining this amount, which shall not exceed 10 % of the fee for renewal.

2- المادة (67) من القانون

على مصلحة الجمارك أن تحصل من أشخاص القانون الخاص نسبة من قيمة وارداتهم من السلع المسموح بتوريدها للبلاد للاتجار فيها أو تصنيعها، وذلك تحت حساب الضريبة التي تستحق عليهم.

ويصدر بتحديد هذه النسب قرار من الوزير بما لا يجاوز 2٪ من قيمة الواردا ، ويتم تحصيل تلك النسب مع الضرائب الجمركية على هذه السلع وبذات إجراءات تحصيلها .

The Customs Administration shall collect from the persons of the private law a percentage of the value of their imports of goods that are allowed to be imported to the country for the purpose of trading in them or for their processing, on account of the tax to become payable by them.

In case of alienating those goods or endorsing their documents to third parties, a percentage shall be collected from each of the alienator, the aliened, and the endorsers.

A decree of the minister shall be issued determining theses percentages, which shall not exceed 2 % of the value of imports and shall be collected together with the customs duties on those goods with the same procedures of their collection.

| | |
|---|---|
| على المجازر عند قيامها بالذبح لحساب أشخاص القانون الخاص الخاضعين للضريبة أن تحصل مع رسوم الذبح المقررة مبلغا تحت حساب الضريبة المستحقة ، وذلك عن كل رأس من الذبائح.<br>ويصدر بتحديد هذا المبلغ قرار من الوزير بما لا يجاوز 10٪ من قيمة الرسم. | Slaughterhouses, in slaughtering on account of the taxable persons of the private law, shall collect, in addition to the prescribed slaughtering duties, an amount on account of the due tax on each head of the slaughtered animals.<br>A decree of the minister shall be issued determining this amount, which shall not exceed 10 % of the value of the duties |

4- المادة (69) من القانون

| | |
|---|---|
| على أقسام المرور الامتناع عند تجديد أو نقل رخصة تسيير سيارات الأجرة أو النقل المملوكة لأي شخص من أشخاص القطاع الخاص إلا بعد تحصيل مبلغ تحت حساب الضريبة المستحقة عليه.<br>ويصدر بتحديد هذا المبلغ قرار من الوزير بما لا يجاوز 10٪ من الرسم المقرر للترخيص المفروض بقانون المرور الصادر بالقانون رقم 66 لسنة 1973 ، ويتم تحصيل ذلك المبلغ دفعة واحدة أو على أقساط طبقا للقواعد المنظمة لسداد الضريبة المفروضة على السيارة وفقا لقانون المرور. | The traffic offices shall refrain from renewing or transferring the registration of the taxi cabs or transport vehicles owned by any of the private sector persons except after collecting an amount on account on account of the tax payable by him.<br>A decree of the minister shall be issued determining this amount, which shall not exceed 10 % of the prescribed registration fee imposed by the Traffic Law promulgated by law No. 66 for the year 1973. This amount shall be collected all at one time or in installments according to the rules regulating the settlement of the tax imposed on the vehicle according to the Traffic Law. |

## ثانياً: الشرح والتحليل والتقييم

### 1- تحصيل مبالغ تحت حساب الضريبة عند تجديد التراخيص والقيام بالذبح أو تقديم بيان جمركي[1] (المادتين (66)، (68) من القانون) .

[1] قرار وزير المالية رقم 536 لسنة 2005 بشأن المبلغ التي تحصل تحت حساب الضريبة عند تجديد التراخيص او القيام بالذبح او تقديم بيان جمركي وفقا للمواد 66 ، 68 ، 71 من قانون الضريبة على الدخل.

a) تحصل الجهات التي تمنح تراخيص للاتجار بالجملة ( الخضر والفاكهة والحبوب وغيرها) أو لمزاولة النشاط للحرفيين مبلغ لحساب الضريبة على أرباح النشاط التجاري والصناعي يعادل 5% من الرسوم المقررة للتجديد.

b) تحصل المجاز عند قيامها بالذبح لأشخاص القطاع الخاص عن كل رأس من الذبائح تحت حساب الضريبة على أرباح النشاط التجاري والصناعي مبلغ يعادل 10% من قيمة رسم الذبح المقرر.

c) تحصل مصلحة الجمارك عن كل بيان جمركي يقدم من شخص يزاول مهنة التخليص الجمركي من غير القطاع الخاص مبلغ تحت حساب الضريبة على أرباح المهن غير التجارية يبلغ خمسة جنيهات .

**2- إلزام مصلحة الجمارك بتحصيل مبلغ تحت حساب الضريبة[1] (المادة (67) من القانون) .**

حيث يجب أن تحصل نسبة تبلغ 0.5% من أرباح قيمة السدادات من أشخاص القانون الخاص لحساب الضريبة على أرباح النشاط التجاري والصناعي أو الضريبة على أرباح الأشخاص الاعتبارية، كما لها أن تحصل على ذات النسبة في حالة التنازل عن السلعة المستوردة من كل من المتنازل والمتنازل إليه.

**3- إلزام أقسام المرور بتحصيل مبلغ من تحت حساب الضريبة[2] (المادة (69) من القانون) .**

---

[1] قرار وزير المالية رقم 534 لسنة 2005 بشأن النسبة التي تحصل من قيمة السدادات تحت حساب الضريبة من اشخاص القانون الخاص طبقا لحكم المادة 67 من قانون ضريبة الدخل .

[2] قرار وزير المالية رقم 533 لسنة 2005 بشأن تحديد المبالغ الواجب تحصيلها عند تجديد أو نقل رخص تسيير سيارات الاجرة او النقل تحت حساب الضريبة المستحقة ووفقا لاحكام المادة اولا من قانون الضريبة على الدخل .

يتحدد المبلغ السنوي والواجب تحصيله بمعرفة أقسام المرور عند تجديد أو نقل رخصه سيارة أجرة أو نقل تحت حساب الضريبة على أرباح النشاط التجاري أو الصناعي بواقع 10% من قيمة الرسم المقرر للترخيص.

## 2/2/4 المهن غير التجارية Non – Commercial Professions [1]

**1- الخصم Deduction of the Tax**

### أولاً: النصوص القانونية

1- المادة (70) من القانون

| | |
|---|---|
| **تلتزم الجهات المنصوص عليها في المادة 59 من هذا القانون أن تخصم تحت حساب الضريبة 5٪ من كل مبلغ يزيد على مائة جنيه تدفعه إلى أصحاب المهن غير التجارية التي يصدر بتحديدها قرار من الوزير.** | Entities prescribed in article (59) of the present law shall deduct on account of the tax 5% from each amount exceeding one hundred pounds paid by them to masters of the non – commercial professions determined by a decree to be issued by the minister. |

### ثانياً: الشرح والتحليل والتقييم

وفقا لنص المادة (70) من القانون تلتزم الجهات المنصوص عليها في المادة 59 أن تخصم تحت حساب الضريبة 5% من كل مبلغ يزيد عن 100 جنيه إلى أصحاب المهن غير التجارية التالية [2]:

1- المحاماه.

2- الطب.

3- الهندسة (عامتها الهندسة الزراعية).

---

[1] الباب الاول من الكتاب الخامس والذى تضمن فصلين : هما الفصل الاول بعنوان الخصم ، الفصل الثانى بعنوان : التحصيل تحت حساب الضريبة .

[2] قرار وزير المالية رقم 531 لسنة 2005 بتحديد المهن غير التجارية فى تطبيق حكم المادة 70 من قانون الضريبة على الدخل

4- الصحافة.

5- تكاليف المصنفات العملية والأدبية بما فيها إلقاء الأحاديث الفنية والعلمية والأدبية .

6- المحاسبة والمراجعة.

7- الخبرة (بما في ذلك فهو الخبير المثمن) .

8- الترجمة.

9- القراءة والتلاوات الدينية.

10- الرسم والنحت والخط.

11- الغناء والعزف والتلحين والرقص والتمثيل والإخراج والتصوير وتأليف المصنفات الفنية وغيرها من المهن السينمائية والتليفزيونية والإذاعية والمسرحية.

12- عروض الأزياء .

13- التخليص الجمركي.

14- القبانة .

15- النسخ على الآلة الكاتبة والكمبيوتر.

## 2- التحصيل تحت حساب الضريبة Deduction of the Tax

### أولاً: النصوص القانونية

1- المادة (71) من القانون

| | |
|---|---|
| تلتزم أقلام كتاب المحاكم على اختلاف درجاتها، عند تقديم صحف الدعاوى أو الطعون إليها لقيدها، ومأموريات الشهر العقاري عند التأشيرات على المحررات بالصلاحية للشهر، بتحصيل مبلغ تحت حساب الضريبة المستحقة على المحامي الموقع على الصحيفة أو المحرر. | Clerks offices of all courts with their different degrees on submitting to such courts the initiatory pleadings or appeal for registration, and the real estate registration and notarization directorates, upon endorsing the validity of a written act for registration, shall collect an amount on account of the tax due on the lawyer signing the initiatory pleading or the written act. |

| Each hospital shall collect an amount on account of the tax from the physician or specialist who performs a work in it for his own account Customs administration shall collect from all person exercising the customs clearance profession an amount on each customs manifest submitted by him / her to the customs administration on account of the tax due on him l her.<br>A decree of the minister shall be issued determining the amounts prescribed in the pervious clauses. | وتلتزم كل مستشفى بأن تحصل من الطبيب أو من الاخصائى الذي يقوم بأداء عمل بها لحسابه الخاص مبلغ تحت حساب الضريبة وتلتزم مصلحة الجمارك بأن تحصل ممن يزاول مهنة التخليص الجمركي مبلغا عن كل بيان جمركي يقدمه للمصلحة، وذلك تحت حساب الضريبة المستحقة عليه.<br>ويصدر بتحديد المبالغ المنصوص عليها في الفقرات السابقة قرار من الوزير. |
|---|---|

2- المادة (88) من اللائحة التنفيذية

| Collecting the amounts prescribed in article (71) of the law for account of the tax shall be on form No. 41 (Deduction and Collection). | يكون تحصيل المبالغ المنصوص عليها في المادة (71) من القانون تحت حساب الضريبة على النموذج رقم (41 خصم وتحصيل ). |
|---|---|

## ثانياً: الشرح والتحليل والتقييم

وفقا لنص المادة (71) من القانون والمادة (88) من اللائحة التنفيذية يراعي ما يلي:

A- تلتزم الجهات التالية بتحصيل مبلغ تحت حساب الضريبة المستحقة (على النموذج رقم 41 خصم وتحصيل[1] .

1- أقلام كتاب المحاكم عند تقديم صحف الدعاوى والطعون .

2- مأموريات الشهر العقاري عند التأشير على المحررات بالصلاحية للشهر

---

[1] قرار وزير المالية رقم 530 لسنة 2005 بشأن تحصيل مبالغ تحت حساب ضرائب المهن غير التجارية المستحقة على المحامين طبقا لحكم المادة 71 من قانون ضريبة الدخل .

وذلك على المحامين الموقعين على الصحيفة أو المحرر المقدم من المحامى المقيد إمام المحاكم اللاتينية والاستئناف والنقض كواقع عرض 15 جنيه عرض على التوالي. على لايسرى أحكام ذلك القرار على صحف الدعاوى التي ترفقها هيئة قضايا الدولة أو صحيفة الدولة التي يرفعها المحامى الخاضع للضريبة على المرتبات والخاصة التي يعمل بها أو صحف الدعاوى التي ترفع من المحامى خلال فترة اعفاءة من الضريبة .

B- كما تلتزم كل مستشفى بأن تحصل من الطبيب أو الاخصائى الذي يقوم بأداء عمل بها لحسابه الخاص مبلغا تحت حساب ضريبة المهنيين غير التجارية قدره 20 جنيه من كل عمل[1].

C) كما تلتزم مصلحة الجمارك بتحصيل مبلغ من تحت حساب الضريبة المستحقة على أرباح المهنيين غير التجاريين على المستخلص الجمركي بواقع خمسة جنيها عن كل بيان جمركي.

### 3/2/4 أحكام عامة[2] General Provisions

**1- المادة (72) من القانون**

| تلتزم الجهات المنصوص عليها في المواد 66 و 76 و 68 و 96 و 70 و 71 من هذا القانون ، بتوريد قيمة ما حصلته تحت حساب الضريبة إلى المصلحة ، وذلك طبقا للإجراءات وخلال المواعيد التي تحددها اللائحة التنفيذية لهذا القانون. | The entities prescribed in articles (66, 67, 68, 69, 70 and 71) of the present law shall deliver to the administration the amounts collected by them on account of the tax according to the procedures and within the dates to be determined in the executive regulations of the present law. |
|---|---|

(1) قرار وزير المالية لسنة 2005 بشأن تحصيل مبلغ تحت حساب ضريبة المهن غير التجارية المستحقة على الطبيب او الاحصائى الذى يقوم باداء عمل لحسابه الخاص فى احد المستشفيات طبقا لحكم المادة 71 من قانون ضريبة الدخل .

(2) الباب الثالث من الكتاب الخامس من القانون رقم (91) لسنة 2005 ولائحته التنفيذية، والذي تشمل المادتين 72، 73 من القانون، والمادة 89 من اللائحة التنفيذية.

| The entities prescribed in the first clause shall deliver to the administration the amounts deducted on account of the tax according to the procedures and within the dates to be determined in the executive regulations of the present law. In case of non – deducting or non – delivering the deductible amounts, the entity shall settle these amounts to the administration in addition to the delay fine due thereon. | وتلتزم الجهات المنصوص عليها في الفقرة الأولى بتوريد المبالغ التي تم خصمها لحساب الضريبة إلى المصلحة طبقا للإجراءات وخلال المواعيد التي تحددها اللائحة التنفيذية لهذا القانون ، وفي حالة عدم خصم أو توريد المبالغ الواجب خصمها تلتزم الجهة بأن تؤدي للمصلحة هذه المبالغ بالإضافة إلى ما يستحق عليها من مقابل تأخير . |
|---|---|

2- المادة (73) من القانون

| The provision on deduction and collection on account of the tax shall not apply to the amounts paid to the taxpayer during his tax – exemption or non – taxability period. | لا تسري أحكام الخصم والتحصيل تحت حساب الضريبة بالنسبة إلى المبالغ التي تدفع إلى الممول خلال فترة إعفائه أو عدم خضوعه للضريبة. |
|---|---|

3- المادة (89) من اللائحة التنفيذية

| Delivering the amounts collected for account of the tax according to article (72) of the law shall take place within a date not later than the end of April, July, October, and January of each year, to the General Department for Gathering the Deduction and Collection Forms, for Accounts of the Tax . Delivering such amounts shall take place via form No. 41 (deduction and collection) on which the check shall be attached, or in cash. or through the electronic means of payment prescribed in the present regulations. The said form shall comprise the taxpayer's | يكون توريد المبالغ التي تم تحصيلها تحت حساب الضريبة ، طبقا للمادة (72) من القانون ، في موعد أقصاه آخر أبريل ويوليو وأكتوبر ويناير من كل عام إلى الإدارة العامة لتجميع نماذج الخصم والتحصيل تحت حساب الضريبة على النموذج رقم (41 خصم وتحصيل ) مرفقا به الشيك أو نقدا أو من خلال وسائل الدفع الالكترونية المنصوص عليها في هذه اللائحة ، ويجب أن يتضمن النموذج المشار إليه بيانات الممول من واقع البطاقة |
|---|---|

الضريبية ، وأن يحدد به بدقة رقم التسجيل الضريبي / رقم الملف / المأمورية المختصة / طبيعة التعامل ، كما يجب استيفاء بيانات الشيك من حيث التوقيعات والبنك المسحوب عليه واسم وصفة الموقعين على النموذج المعد لذلك.

data based on the tax card, and in it shall accurately be defined the tax registration No. / The file No. / The concerned tax district office / the nature of dealing. Also, the check data shall be fulfilled in terms of the signatures, the drawer bank, as well as the name and quality of the signers of the form provided for the purpose.

**ثانياً: الشرح والتحليل والتقييم**

A) التزام الجهات بالتوريد (المادتين (72)، (73) من القانون)

تلتزم الجهات المنصوص عليها في المواد 66، 67، 68، 69، 70، 71 بتوريد قيمة محصلة تحت حساب الضريبة إلى المصلحة طبقا للإجراءات والمواعيد المقررة في موعد أقصاه آخر ابريل ويوليو وأكتوبر ويناير من كل عام إلى الإدارة العامة لتجميع نماذج الخصم والتحصيل تحت حساب الضريبة على النموذج رقم 41 خصم التحصيل مستوفاه.

B) لا تسرى أحكام الخصم والتحصيل تحت حساب الضريبة على المبالغ التي تدفع للمول خلال فترة إعفائه أو عدم خضوعه للضريبة.

## 4/2/4 تطبيقات محاسبية للخصم والتحصيل والدفعات المقدمة تحت حساب الضريبة

**Accounting for Deduction , Colleetion and Advance Payment**

**أولاً: مثال علي الخصم تحت حساب الضريبة**

فيما يلي العمليات المالية المرتبطة بشركة السلام للنقل البحري شركة مساهمة مصرية خلال شهر ديسمبر عام 2006:

- اشترت الشركة أدوات كتابية بمبلغ 280 جنيه نقدا من مكتبة سمير وعلي.
- قام بسداد بمبلغ 50000 جنيه نقدا إلي وكلاء مبيعاتها في مختلف محافظات مصر.
- قامت بشراء سيارة من شركة غبور للسيارات بمبلغ 250000 جنيه تم سدادها نقدا .
- قامت بتركيب عدد 5 تكييفات تم توريدها عن طريق شركة كاريير وقامت بسداد 30000 جنيه منها 10000 نقداً والباقي علي أقساط متساوية خلال شهر يناير إبريل 2007 .
- قامت بإبرام عقد مقاولة مع أحد الشركات الهندسية لأعادة تجهيزات وأعمال الديكور لمقر الشركة بمبلغ 150000 جنيه نقداً ثم قامت بسداد 70000 جنيه خلال ديسمبر 2006.
- قامت بسداد مبلغ 25000 ج قيمة مطبوعات للشركة .
- قامت بسداد فواتير التليفون في 25 ديسمبر بمبلغ 10000 جنيه .
- قامت بسداد مبلغ 5000 جنيه قسط التأمين المقرر بموجب بوليصة تأمين ضد السرقة والحريق إلي شركة مصر للتأمين.
- قامت بسداد مبلغ 10000 أتعاب مراجعة إلي مراقب الحسابات.

**والمطلوب:**

1- تحديد مدي خضوع المعاملات المالية التي تمت في ديسمبر إلى نظام الخصم تحت حساب الضريبة وتحديد نسب الخصم المؤداه في حالة الخضوع.

2- تحديد السجل المقرر أمساكه قانونا وفقا للقواعد المعمول بها .

3- كيفية توريد المبالغ المخصومة تحت حساب الضريبة إلي مصلحة الضرائب.

**الحل:**

1- مدي خضوع المعاملات المالية لنظام الخصم ونسبة تحديد الخصم علــي المعاملات الخاضعة.

| م | العملية | قيمة العملية بالجنيه | غير خاضعة لنظام الخصم | خاضعة لنظام الخصم | |
|---|---|---|---|---|---|
| | | | | نسبة الخصم | قيمة الخصم |
| 1- | شراء أدوات كتابية | 280 | غير خاضعة لأنها تقل عن 300 جنيه | ــــ | ــــ |
| 2- | عمولات للوكلاء | 50000 | ــــ | 0.05% | 2500 جنيه[1] |
| 3- | شراء سيارة | 250000 | ــــ | 0.05% | 1250 جنيه |
| 4- | سداد 10000 جنيه نقدا لشراء تكييفات | 10000 | ــــ | 0.05% | 50 جنيه |
| 5- | أعمال مقاولات | 70000 | ــــ | 0.05% | 350 جنيه |
| 6- | مطبوعات للشركة | 25000 | ــــ | 0.05% | 500 جنيه |
| 7- | فواتير تليفون | 10000 | ــــ | 2% | 200 جنيه |
| 8- | أقساط التأمين | 5000 | غير خاضعة بنص المادة 59 من القانون | ــــ | ــــ |
| 9- | أتعاب المراجعة | 10000 | ــــ | 5% | 500 جنيه |

[1] يفترض أن يزيد كل مبلغ عمولة مدفوع لكل وكيل عن 300 جنيه حتي يخضع لنظام الخصم وفقا لنص المادة 9 من القانون

2- تطبيقا لقرار وزير المالية رقم 337 لعام 2005 تلتزم الجهات الملزمة بالخصم بإمساك سجل يقيد به أولا بأول أسماء المتعاملين الذين خضعت معاملاتهم لنظام الخصم تحت حساب الضريبة وقيمة معاملاتهم ونسب الخصم المطبقة وتاريخ التعامل وتاريخ التوريد مع تحديد وظائف من يعهد إليهم بتنفيذ ذلك.

3- يتم توريد المبالغ المخصومة تحت حساب الضريبة إلي المصلحة عن طريق إلتزام تلك الجهات والمنشآت بتوريد تلك المبالغ التي يتم خصمها وفقا للإجراءات المقررة إلي الإدارة العامة لتجميع نماذج الخصم والتحصيل تحت حساب الضريبة بالمصلحة في موعد أقصاه آخر ابريل / يوليو / أكتوبر / يناير من كل عام بموجب شيك مصحوبا به النموذج رقم (41) خصم وتحصيل تحت حساب الضريبة.

## ثانيًا: أسئلة للمراجعة

### 1- النشاط التجاري والصناعي

### A- الخصم تحت حسلب الضريبة

1- ما هي الجهات والمنشآت التي تلتزم بخصم نسبة من المبالغ التي تدفع علي سبيل العمولة والسمسرة أو مقابل عمليات الشراء أو التوريد أو المقاولات أو الخدمات إلي أي شخص من أشخاص القطاع الخاص؟[1]

2- ما هي أشخاص القطاع الخاص المشار إليها في المادة (59) من القانون المعفاه من الخضوع لأحكام الخصم تحت حساب الضريبة؟[2]

3- كيفية وميعاد توريد الجهات والمنشآت الملتزمة بنظام الخصم تحت حساب الضريبة للمبالغ التي تم خصمها من أي شخص من أشخاص القطاع الخاص.[3]

---

(1) تتحدد تلك الجهات وفقا لنص المادة (59) من القانون.

(2) حددت المادة (60) من القانون أشخاص القطاع الخاص المعفاه .

(3) أوضحت المادة (82) من اللائحة التنفيذية التوريد علي النموذج (41 خصم وتحصيل) وكيفية استيفاء بالاضافة إلي مواعيد التوريد المؤداه في موعد أقصاه آخر إبريل ويوليو وأكتوبر ويناير من كل عام.

4- ألزم المشرع بعض الجهات بخصم نسبة معينة من المبالغ التي تقـدم بسدادها إلى أصحاب إيرادات النشاط التجاري والصناعي علق على تلك العبارة موضحًا ما يلي:

a- الجهات الملزمة بالخصم.

b- الجهات التي يجري عليها الخصم.

c- العمليات التي يسري عليها الخصم ونسب هذا الخصم.

d- التزامات الجهات الملزمة بالخصم.

e- الجزاءات المترتبة على عدم تطبيق نظام الخصم.

**B- الدفعات المقدمة**

5- ما المقصود بنظام الدفعات المقدمة , وهل هو نظام إلزامي أم أختياري؟[1]

6- ما هي متطلبات نظام الدفعات المقدمة وكيفية وفاء الممول به؟[2]

7- ما هما الشرطان اللذين بموجبهما يمكن للممول العدول عن أختياره لنظام الدفعات المقدمة والالتزام بنظام الخصم تحت حساب الضريبة؟[3]

8- استحدث القانون 91 لسنة 2005 نظام الدفعات المقدمة كوسيلة لاقتضاء دين الضريبة ــ علق على تلك العبارة موضحًا الآتي:

a- طبيعة نظام الدفعات المقدمة.

b- الحالات التي يعفى أو يحرم منها الممول من الممول من تطبيقه.

c- امكانية عدول الممول عن اختيار ذلك النظام.

---

[1] حددت المادة (61) من القانون المقصود بذلك النظام . كما أشارت المادة (62) إلى أنه نظام أختياري مع كيفية تمتع الممول بذلك النظام.

[2] حددت المادة (63) من القانون متطلبات نظام الدفعات المقدمة وكيفية وفاء الممول بها .

[3] حددت المادة (64) من القانون الشرطين الذين بموجبهم يتم التعديل عن نظام الدفعات المقدمة .

9- ما هما الحالتين الذين في ظل توافرهما يعفي الممول من تطبيق نظام الدفعات المقدم, ما هي حالة حرمان المصلحة للممول من تطبيق ذلك النظام؟[1]

10- وضح حالات استخدام نماذج الدفعات المقدمة أرقام (1) , (2) , (3) , (4) , (5) , (6) , (7) من اللائحة التنفيذية[2] .

**C- التحصيل تحت حساب الضريبة**

11- حدد نسب أو مبالغ التحصيل تحت حساب الضريبة , والجهات التي تقوم بخصمها وما هي المعاملات التي تخضع لنظام التحصيل[3] .

12- الزم المشرع بعض الجهات بتحصيل مبلغ معين من أصحاب إيرادات النشاط التجاري والصناعي عند تحصيل رسوم الخدمات التي قدمتها إليهم وتوريده إلى مصلحة الضرائب تحت حساب الضريبة التي تستحق عليهم - علق على هذه العبارة موضحًا:-

a- الجهات الملزمة بالتحصيل والمبالغ واجبة التحصيل وإجراءات ذلك التحصيل.

b- الجزاءات المترتبة على عدم تطبيق نظام التحصيل.

**ثانيا : المهن غير التجارية**

**A- الخصم تحت حسب الضريبة**

10- حدد الجهات المنصوص عليها في المادة (59) من القانون التي تلتزم بخصم مبالغ مدفوعة إلي أصحاب المهن غير التجارية(1) .

---

[1] حددت المادة (65) حالتي إعفاء الممول من تطبيق نظام الدفعات المقدمة بالاضافة إلي حالة حرمان المصلحة للممول من تطبيق تلك النظام

[2] حددت المواد أرقام 83، 84 , 85 , 86 , 87 من اللائحة التنفيذية حالات استخدام تلك النماذج وكيفية استيفاءها .

[3] حددت المواد (66) ,(67) ,(68) تلك المبالغ أو النسب والجهات التي تقوم بتحصيل تلك المبالغ علي المعاملات الخاضعة لذلك النظام.

11- ما هي أصحاب المهن غير التجارية الذين يخضعون لنظام الخصم تحت حساب الضريبة ؟ وما هي المبالغ أو النسب التي يتم خصمها من المبالغ المسددة إليهم؟[2]

12- تلتزم بعض الجهات بخصم مبالغ تحت حساب الضريبة عند تعاملها مع أصحاب المهن غير التجارية الخاضعين للضريبة – علق تلك العبارة موضحًا:-

a- الجهات الملزمة بالخصم.

b- المهن التي يجري عليها الخصم.

c- النسبة التي يجري خصمها.

**B- التحصيل تحت حساب الضريبة**

13- حدد الجهات التي تلتزم بتحصيل مبالغ تحت حساب , وبيان تلك المبالغ , وما هم الأشخاص الخاضعيين لتحصيل مبالغ تحت حساب الضريبة المستحقة[3].

14- تلتزم بعض الجهات بتحصيل مبلغ من المحامين والأطباء والمخلصين الجمركيين تحت حساب الضريبة المستحقة عليهم – علق على هذه العبارة موضحًا.

a- الجهات الملزمة بالتحصيل.

b- المبالغ التي يجري تحصيلها.

c- الجزاءات المترتبة على عدم توريد المبالغ المحصلة في المواعيد المقررة.

---

(1) حددت المادة (59) الجهات التي تقوم بخصم مبلغ تحت حساب الضريبة من أصحاب المهن غير التجارية.

(2) حدد قرار وزير المالية رقم 531 لسنة 2005 أصحاب المهن غير التجارية في تطبيق أحكام المادة (70) من القانون, كما أشارات المادة (70) إلي خصم نسبة 5% من تحت حساب الضريبة لكل مبلغ يزيد عن 100 جنيه موزع إلي أصحاب المهن غير التجارية .

(3) حددت المادة (71) تلك الجهات وهؤلاء الشخاص كما حددت المادة (88) النموذج الذي يتم تحصيل تحت حساب الضريبة (نموذج 41 خصم وتحصيل) كما حدد قرار وزير المالية رقم )530) تلك المبالغ المحصلة تحت حساب الضريبة.

**ثالثا : أحكام عامة**

15- حدد إجراءات مواعيد توريد قيمة ما حصلته الجهات الملزمة بتطبيق نظام الخصم والتحصيل تحت حساب الضريبة إلي مصلحة الضرائب.[1]

---

[1] حددت المادة (72) من القانون تلك الإجراءات والمواعيد تطبيقا لأحكام المادة 89 من اللائحة التنفيذية للقانون.

# الجزء الخامس

## التزامات الممولين وغيرهم [1]

## Taxpayer's and other Obligations

| | مواد القانون | مواد اللائحة التنفيذية |
|---|---|---|
| 1/5 الأخطار وإمساك الدفاتر | 81 - 74 | 101- 90 |
| 2/5 الإقرارات الضريبية | 88 - 82 | 113-102 |
| 3/5 ربط الضريبة | 93 - 89 | 117-114 |
| 4/5 الفحص والتحريات | 101- 94 | 122-118 |
| 5/5 ضمانات التحصيل | 115-102 | 128-123 |
| 6/5 إجراءات الطعن | 130-116 | 146-129 |
| 7/5 تطبيقات محاسبية على إلتزامات الممولين وغيرهم | | |

[1] الكتاب السادس من القانون 91 لسنة 2005 ولائحته ، والذي تضمن ستة أبواب رئيسية تقع في المواد 74 – 130 من القانون (57 مادة) والمواد 90 – 146 من اللائحة التنفيذية (55 مادة) ، ويلاحظ أن هناك غياب في الترتيب المنطقي لأحكام تلك المواد ، حيث يتضح ان هناك أحكام تتضمن قواعد وإجراءات تسبق في الواقع قواعد وإجراءات أخرى فعلى سبيل المثال تاتي احكام الطعن على الضريبة سابقة على أحكام ربطها وتحصيلها ، ومع ذلك فقد جاءت أحكام الطعن تالية للربط والتحصيل في ذلك الكتاب السادس من القانون .

## 1/5 الأخطار وإمساك الدفاتر Notification and book keeping

| | مـــواد القانون | مواد اللائحة التنفيذية |
|---|---|---|
| 1/1/5 الأخطار بمزاولة النشاط | 74 | 90 |
| 2/1/5 الالتزام باستخراج بطاقة ضريبية | 75 | 97 - 91 |
| 3/1/5 التزام الجهات المختصة بالترخيص بالطبع والنشر | 76 | 98 |
| 4/1/5 التزام الجهات المختصة بمنح ترخيص بناء أو استغلال عقار | 77 | 99 |
| 5/1/5 الممولون الملتزمون بإمساك الدفاتر والسجلات | 78 | – |
| 6/1/5 التوقف عن النشاط | 79 | 100 |
| 7/1/5 التزامات المتنازل والمتنازل إليه عن كل أو بعض المنشأة | 80 | – |
| 8/1/5 التزامات الممول فى حالة التوقف عن المزاولـــة أو التنازل عن المنشأة أو المغادرة نهائيـــا | 81 | 101 |

## 1/1/5 الاخطار بمزاولة النشاط

## Notification of Beginning the Exercise

### أولاً : النصوص القانونية

1- المادة (74) من القانون

يلتزم كل من يزاول نشاطا تجاريا أو صناعيا أو حرفيا أو مهنيا أو نشاطا غير تجاري، أن يقدم إلى المصلحة أخطارا بذلك ثلاثين يوما من تاريخ بدء مزاولة هذا النشاط.

ويلتزم الممول الذي ينشئ فرعا أو مكتبا أو توكيلا للمنشأة أو ينقل مقرها إلى مكان آخر أو يقوم بأي تغيير متعلق بالنشاط أو بالمنشأة، بأن يخطر المصلحة بذلك خلال ثلاثين يوما من تاريخ ذلك التغيير.

ويقع واجب الأخطار بالنسبة إلى الأشخاص الاعتبارية على الممثل القانوني للشخص الاعتباري أو مديره أو عضو مجلس إداراته المنتدب أو الشخص المسئول عن الإدارة بحسب الأحوال.

وتبين اللائحة التنفيذية لهذا القانون بيانات الأخطار والمستندات المؤيدة له والإجراءات التي تتبع في شأنه.

Whoever exercises a commercial, industrial, vocational, professional or non – commercial activity shall submit to the administration a notification thereof during thirty days from the date of beginning the exercise of such activity.

The taxpayer who establishes a branch, office, or an agency for the establishment, transfers its head office to anther location, or introduces any change connected with the activity or the establishment, shall notify the administration accordingly within thirty days from the date of that change.

The task of notification, with regard to juridical persons, shall fall upon the legal representative of the juridical person, its manager, its managing director, or the officer in charge of administration, according to each case.

The executive regulations of the present law shall indicate the notification date, the documents in support thereof, and the procedures to be followed with respect to it.

2- المادة (90) من اللائحة التنفيذية

| | |
|---|---|
| يكون إخطار المأمورية المختصة بمزاولة نشاط تجاري أو صناعي أو مهني أو حرفي أو نشاط غير تجاري خلال ثلاثين يوما من تاريخ بدء مزاولة النشاط على النموذج رقم (16 حصر)، والنموذج رقم (17 حصر)، بحسب الأحوال .<br>وعلى المأمورية المختصة فتح ملف ضريبي للممول فور إخطارها . | Notifying the concerned tax district office of exercising Commercial, industrial, vocational, or handicraftsman's activity, or a free professional activity shall be within thirty days from the date of beginning the exercise of activity, on forms Nos. 16 and 17 (enumeration), according to each case.<br>The tax district office shall open a tax file for the taxpayer upon receiving the notification. |

**ثانياً : الشرح والتحليل والتقييم**

وفقاً لنص المادة (74) من القانون ، والمادة (90) من اللائحة التنفيذية يلتزم كل ممول شخص طبيعي أو اعتباري (الممثل القانوني أو مديره أو عضو مجلس إداراته المنتدب أو الشخص المسئول عن الإدارة) يزاول نشاطا تجاريا أو صناعا أو حرفيا أو نشاطا غير تجارى أن يقدم أخطارا بذلك خلال 30 يوما من تاريخ بدء المزاولة على النموذج رقم (16 حصر) بمزاولة النشاط للأشخاص الطبيعيين ورقم (17 حصر) بمزاولة النشاط للأشخاص الاعتبارية .

ويلتزم الممول الذي ينشئ فرع أو مكتب أو توكيل للمنشأة أو ينقل مقرها إلى مكان آخر أو يقوم بأي تغير يتعلق بالنشاط أو بالمنشأة أخطار المصلحة خلال 30 يوم من تاريخ ذلك التغير .

وتلتزم المأمورية بفتح ملف ضريبي للممول فور أخطارها .

وزارة المالية
مصلحة الضرائب العامة

نموذج رقم ( ١٦ ) حصر

# إخطــــار
# بمزاولة النشاط للأشخاص الطبيعيين
## تجارى / صناعى / حرفى / مهنى / غير تجارى

**إرشادات**

تطبيقاً لأحكام المادة ( ٧٤ ) من قانون الضريبة على الدخل الصادر بالقانون رقم ( ٩١ ) لسنة ٢٠٠٥ ولائحته التنفيذية يلتزم كل شخص طبيعى يزاول نشاطاً تجارياً أو صناعياً أو حرفياً أو مهنياً أو غير تجارى أن يتقدم هذا الإخطار إلى المأمورية المختصة خلال ثلاثين يوماً من تاريخ بدء مزاولة الشخص الطبيعى لنشاطه ويلتزم بتقديم هذا الإخطار الممول أو ممثله القانونى .

١١ اسم الممول رباعياً : ____________

١٢ محل الإقامة ____________

١٣ الرقم القومى : ________ ١٤ جهة الإصدار : ________ ١٥ تاريخ الإصدار يوم ___ شهر ___ سنة ___

١٦ عنوان النشاط : ________ ١٧ الاسم التجارى / السمة التجارية ________

السيد رئيس مأمورية ضرائب ____________

نوع النشاط : ضع علامة ( ✓ ) لتحديد نوع النشاط

٢١ تجارى ☐ ٢٢ صناعى ☐ ٢٣ حرفى ☐ ٢٤ مهنى ☐ ٢٥ غير تجارى ☐

طبيعة النشاط : ( يدرج وصف تفصيلى لطبيعة النشاط )
............................................................
............................................................
............................................................
............................................................
............................................................
............................................................

عناوين فروع النشاط أو المخازن ( يذكر النوع ( فرع - مخزن - تمليك - إيجار قانون مدنى محدد المدة - مفروش - جدك ) )

( ١ ) ........................ ( ٢ ) ........................

( ٣ ) ........................ ( ٤ ) ........................

رقم تليفون النشاط : ________ رقم الفاكس ________

البريد الإليكترونى : ____________

توقيع الممول
........................

نموذج رقم ( ١٧ ) حصر

وزارة المالية
مصلحة الضرائب المصرية

# إخطـــار
# بمزاولة النشاط للأشخاص الاعتبارية

**إرشادات**

تطبيقاً لأحكام المادة ( ٧٤ ) من قانون الضريبة على الدخل الصادر بالقانون رقم ( ٩١ ) لسنة ٢٠٠٥ ولائحته التنفيذية يلتزم كل شخص اعتباري أن يقدم هذا الإخطار خلال ثلاثين يوماً من تاريخ بدء المزاولة ويلتزم بتقديمه الممثل القانوني للشخص الاعتباري أو مديره أو عضو مجلس الإدارة المنتدب أو الشخص المسئول عن الإدارة .

١١ الاسم التجاري : ............ ١٢ السمة التجارية : ............

١٣ الكيان القانوني : ............ ١٤ تاريخ بداية عقد الشركة أو التأسيس : يوم | شهر | سنة

١٥ رقم القرار الوزاري بالموافقة على التأسيس : ............ ١٦ تاريخه : يوم | شهر | سنة (لشركات الأموال)

١٧ عنوان النشاط أو الشركة : ............

١٨ عناوين فروع النشاط أو المخازن : ............

١٨١ ............ ١٨٢ ............

١٨٣ ............ ١٨٤ ............

**السيد رئيس مأمورية ضرائب** ............

نحيط سيادتكم علماً بأننا بدأنا مزاولة النشاط إعتباراً من يوم | شهر | سنة

وأن طبيعة النشاط : ( يدرج وصف تفصيلي لطبيعة النشاط )

..............................................................

..............................................................

..............................................................

..............................................................

١٩ رقم تليفون النشاط : ............ ١١٠ رقم الفاكس ............

١١١ البريد الإليكتروني : ............

الممثل القانوني للشخص الاعتباري أو المسئول عن الإدارة

الاسم / ............

التوقيع : ............

موقع المصلحة www.incometax.gov.eg البريد الإليكتروني [illegible]service@incometax.gov.eg

## 2/1/5 الالتزام باستخراج بطاقة ضريبية Issuing Tax Card

أولاً : النصوص القانونية

1- المادة (75) من القانون

يلتزم كل ممول يزاول نشاطا تجاريا أو صناعيا أو حرفيا أو نشاطا غير تجارى وكذلك كل من يمارس نشاطا مهنيا بصفة مستقلة أن يتقدم بطلب للمصلحة لاستخراج البطاقة الضريبية على أن تكون هذه البطاقة لمن تقدم ذكرهم ضمن إجراءات التأسيس أو الترخيص بمزاولة المهنة أو النشاط أو تجديده ، وعلى المصلحة أن تصدر له البطاقة الضريبية.

وتحدد اللائحة التنفيذية لهذا القانون البيانات التي تتضمنها البطاقة الضريبية ومدة سريانها والمدة التي تسلم للممول خلالها، كما تحدد البيانات الخاصة بالبطاقة الضريبية للممولين غير الخاضعين لأحكام الخصم والتحصيل تحت حساب الضريبة المنصوص عليها في هذا القانون.

All taxpayer exercising a commercial, industrial, vocational or non – commercial activity and any person exercising a professional activity independently shall submit to the administration a request for issuing the tax card, providing such card for the aforementioned persons shall be one of the instituting procedures or the requirements for issuing or renewing the licensc for exercise of the profession or activity, and the administration shall have to issue the tax card for him.

The executive regulations of the present law shall determine the data to be included in the tax card, the card validity period, and the period during which it shall be delivered to the taxpayer. It shall also determine the data concerning the tax card of the taxpayers that are not subject to the provisions prescribed in the present law concerning deduction and collection on account of the tax.

## 2- المادة (91) من اللائحة التنفيذية

| يكون طلب استخراج البطاقة الضريبية لكل من يزاول نشاطا تجاريا أو صناعيا أو حرفيا أو نشاطا غير تجاري، وكل من يمارس نشاطا مهنيا على النموذج رقم (18 حصر). | Submitting the request for issuing a tax card to whoever exercises a commercial, industrial, or handicraftsman's activity, or a free professional activity, or to any person exercising a vocational activity, shall be on form No. 18 (enumeration). |
| --- | --- |

## 3- المادة (92) من اللائحة التنفيذية

| يعد في حكم الإخطار بمزاولة النشاط واستخراج البطاقة الضريبية، قيام الممول باستخدام النموذج الإلكتروني المعد لذلك من خلال شبكة المعلومات الإلكترونية (بوابة الحكومة الإلكترونية) خدمة مولي الضريبة على الدخل. | The taxpayer's use of the electronic form provided through the electronic network (e-government gate) ` income tax taxpayers service` for notifying his exercise of the of the activity and his obtainment of the tax card shall be considered as an officially valid notification. |
| --- | --- |

## 4- المادة (93) من اللائحة التنفيذية

| يجب أن تتضمن البطاقة الضريبية للممول، سواء صدرت على هيئة بطاقة ورقية مكتوبة أو في شكل بطاقة ذكية، البيانات الآتية:<br>1 - رقم التسجيل الضريبي.<br>2 - الرقم المسلسل للبطاقة طبقا لما هو وارد في سجل قيد البطاقة الضريبية.<br>3 - تاريخ إصدارها.<br>4 - كود المأمورية. | The taxpayer's tax card, whether issued in the form of a written paper card, or a smart card, shall comprise the following data:<br>1 - The tax registration No.<br>2 - The card serial No. As stated in the tax card recording register.<br>3 - Date of issuing the card.<br>4 - The code of the tax district office. |
| --- | --- |

5 - Name of the taxpayer .
6 - Address of the taxpayer .
7 - Tax file No.
8 - Taxpayer's activity.
9 - Name of the activity "trade name ".
10- Social security No.
11- Commercial register No.
12- Corporations register No.
13- Address of the head office, branches, and depots .
14- Date of beginning the exercise of each activity.
15- Legal entity .
16- Data of the tax return (year of the tax return – date of the tax return- signature of the competent officer at the tax district office) .
17- Tax exemption data.
18- Statement of whether the taxpayer is subject to the advance payments system.
19- Date of issue and date of termination .
20- Any change in the card date .

5 – أسم الممول .
6 – عنوان الممول.
7 – رقم الملف الضريبي .
8 – نشاط الممول .
9 – عنوان النشاط "السمة التجارية ".
10 – رقم التأمينات الاجتماعية .
11 – رقم السجل التجاري .
12 – رقم سجل الشركات .
13 – عنوان المركز الرئيسي والفروع والمخازن .
14 – تاريخ بدء مزاولة كل نشاط
15 – الكيان القانوني.
16 – بيانات الإقرار (سنة الإقرار – تاريخ الإقرار – توقيع المختص بالمأمورية ).
17 – بيانات الإعفاءات الضريبية.
18 – بيان ما إذا كان الممول خاضعا لنظام الدفعات المقدمة.
19 – تاريخ الإصدار وتاريخ الانتهاء.
20 – أي تغيير في بيانات البطاقة.

5- المادة (94) من اللائحة التنفيذية

يقدم طلب استخراج البطاقة الضريبية من الممول أو وكيله إلى المأمورية المختصة التي يتبعها الممول، مرفقا به المستندات الآتية:

1 – صورة عقد الإيجار .

2 – صورة عقد شركة الأشخاص أو نسخة من عدد الوقائع المصرية أو النشرة الخاصة التي تم فيها النشر عن الشركة أو صورة من عقدها ونظامها الأساسي.

وعلى المأمورية قيد الطلبات المقدمة في سجل خاص حسب ترتيب تاريخ ورودها، ويوقع على البطاقة كل من المأمور والمراجع، وتعتمد من رئيس المأمورية وتختم بخاتمها، وتسلم للممول خلال أسبوع على الأكثر من تاريخ تقديم الطلب.

وينشأ بكل مأمورية سجل خاص تقيد به بيانات كل بطاقة .

The request for issuing the tax card shall be submitted by the taxpayer or his agent to the concerned tax district office to which the taxpayer is attached, accompanied by the following documents:

1- Copy of the lease contract.

2- Copy of the partnership contract, or a copy of Al- Wakaye Al- Mesreya / Government Bulletin issue or the bulletin in which the data of the company is published, or a copy the company's deed of association and articles of association

The tax district office shall record the submitted requests in a special register in order of their delivery dates. The card shall be signed by the tax officer and tax verifier, and shall be accredited by the head of the tax district office and stamped with its seal . the card shall then be handed to the taxpayer within one week at most from the date of submitting the request.

In each tax district office, a special register shall be provided for recording the data of each card.

6- المادة (95) من اللائحة التنفيذية

تكون مدة سريان البطاقة الضريبية خمس سنوات من تاريخ إصدارها وتعتبر البطاقة لاغية وغير صالحة للتعامل بها عند انتهاء هذه المدة على أن تثبت بالبطاقة في مكان ظاهر عبارة تفيد ذلك.

Each tax card shall be valid for five years from its date of issue, The card shall be considered cancelled and invalid for dealing by it at the end of that period, providing a statement to that effect shall be set in a prominent place in the card .

7- المادة (96) من اللائحة التنفيذية

| | |
|---|---|
| لا يجوز إصدار أكثر من بطاقة ضريبية للممول الواحد، فإذا كان للممول أكثر من نشاط تجاري أو صناعي أو مهني أو أكثر من فرع، تكون المأمورية المختصة بإصدار البطاقة الضريبية مأمورية المركز الرئيسي. | No more than one tax card shall be issued for the same taxpayer . If the taxpayer has more than one commercial, industrial, or vocational activity, or more than one branch, the tax district office concerned with issuing the tax card shall be that of the head office. |

8- المادة (97) من اللائحة التنفيذية

| | |
|---|---|
| في تطبيق أحكام المادة (75) من القانون، تصدر البطاقة الضريبية بلونين :<br>اللون الأخضر : للأشخاص الطبيعيين<br>اللون الأحمر: للأشخاص الاعتبارية.<br>وإذا أختار الممول نظام الدفعات المقدمة، فيجب التأشير على البطاقة الضريبية بما يفيد ذلك. | In applying the provision of article (75) of the law, the tax card shall be issued in two colors :<br>Green color : for natural persons<br>Red color : for juridical persons<br>If the taxpayer chooses the advance payments system, an indication to that effect shall be endorsed on the tax card. |

## ثانياً : الشرح والتحليل والتقييم

تأسيسا على نص المادة (75) من القانون والمادتين (91 – 97) من اللائحة التنفيذية يلتزم كل ممول يزاول يمارس نشاطا تجاريا أو صناعيا أو حرفيا أو نشاطا غير تجاريا أو مهنيا بصفة مستقلة أن يتقدم أو وكيله بطلب

على النموذج (18 حصر)[1] لاستخراج البطاقة الضريبية إلى المأمورية المختصة مرفقاً معها المستندات اللازمة (صورة عقد الإيجار، صورة عقد الشركة) .

وتتضمن بيانات البطاقة الضريبية للممول مايلى :

1- رقم التسجيل الضريبي .
2- الرقم المسلسل للبطاقة .
3- تاريخ إصدارها.
4- كود الممول.
5- اسم الممول .
6- عنوان الممول.
7- رقم الملف الضريبي .
8- نشاط الممول .
9- عنوان النشاط (السمة التجارية) .
10- رقم التأمينات الاجتماعية .
11- رقم السجل التجاري .
12- رقم سجل الشركات .
13- عنوان المركز الرئيسي والفروع المجاورة .
14- تاريخ بدء مزاولة كل نشاط.
15- الكيان القانوني.
16- بيانات الإقرار (سنته، تاريخه، توقيع المختص بالمأمورية).
17- بيانات الإعفاءات الضريبية .
18- بيان ما إذا كان الممول خاضعاً لنظام الدفعات المقدمة .
19- تاريخ الإصدار والانتهاء.
20- تاريخ الإصدار والانتهاء.

---

[1] يعد فى حكم الاخطار بمزاولة النشاط واستخراج البطاقة الضريبية قيام الممول باستخدام النموذج الالكترونى المعد لذلك من خلال شبكة المعلومات الالكترونية (بوابة الحكومة الالكترونية) خدمة ممول الضريبة على الدخل . تعد بوابة الحكومة الالكترونية وخدمة ممولى الضريبة على الدخل او القناة التى تحددها وزارة المالية احد وسائل المراسلة التى تستخدمها كل من المصلحة والممول فى كل ما يتصل بالخدمات التى تقدمها مصلحة الضرائب للممولين من خلال هذه القنوات ومن ذلك :
- طلب استخراج بطاقة ضريبية او تجديدها .
- اخطارات بتحديد مواعيد جلسات او لجان داخلية او طعن او اى لجان أخرى .
- غير ذلك مما تتيحه الوزارة او المصلحة من خدمات الكترونية (مادة 80) من اللائحة التنفيذية للقانون) .

مدة سريان البطاقة 5 سنوات من تاريخ إصدارها ويتم إلغائها عند انتهاء تلك المدة ويتم إصدارها بلونين الأخضر للـشخص الطبيعـــي ، والأحمر للشخص الاعتباري .

لايجوز إصدار أكثر من بطاقة ضريبية للممول الواحد ، حيث إذا تعددت أنشطة الممول مكون المأمورية المختصة بإصدار البطاقة هـــي مأمورية المركز الرئيسي .

وزارة المالية
مصلحة الضرائب العامة

نموذج رقم (١٨) حصر

# طلب
# إصدار / تجديد بطاقة ضريبية

**إرشادات**

يجوز للممول أن يطلب استخراج بطاقة ضريبية ورقية أو بطاقة ذكية وفقاً لحكم المادة (٧٥) من القانون ٩١ لسنة ٢٠٠٥ بشرط أن يتم استخراج البطاقة الضريبية ضمن إجراءات الترخيص للنشاط ويرفق بالطلب :

- صورة عقد الإيجار لمقر المنشأة أو الشخص الاعتبارى .
- صورة عقد شركة الأشخاص أو نسخة من عدد الوقائع المصرية أو النشرة الخاصة التى تم فيها النشر عن الشركة أو صورة من عقدها ونظامها الأساسى .

السيد رئيس مأمورية ضرائب ..........

اتقدم بهذا الطلب برجاء إصدار / تجديد بطاقة ضريبية وفقا للبيانات التالية :

**( أ ) بيانات تخص الأشخاص الطبيعيين :**

الاسم رباعيا : ..........

المهنة أو النشاط : ..........

عنوان المركز الرئيسى المهنة / النشاط : ..........

محل الإقامة : ..........

عناوين الفروع : (١) ..........

(٢) ..........

**( ب ) بيانات تخص الأشخاص الاعتباريين :**

الاسم التجارى : .......... السمة التجارية : ..........

ضع علامة ( ✓ ) للتحديد

☐ فروع أجنبية ☐ شركات أشخاص

☐ شركات أموال ☐ أشخاص اعتبارية أخرى

عنوان المركز الرئيسى ..........

التليفون .......... البريد الإلكترونى ..........

عناوين الفروع : (١) ..........

(٢) ..........

توقيع الممول / الشخص الاعتبارى : ..........

---

إصدار البطاقة الضريبية فى موعد أقصاه سبعة أيام عمل من تاريخ تقديم الطلب مستوفيا المستندات المطلوبة

تحريراً فى | يوم | شهر | سنة |

توقيع الموظف المختص بالاستلام ..........

( خاتم المأمورية )

موقع المصلحة www.incometax.gov.eg

البريد الالكترونى ltpservice@incometax.gov.eg

## 3/1/5 التزام الجهات المختصة بترخيص طبع أو نشر الكتب والمؤلف

**Entnties Liabilities of Issuing Licences for Printing or Publishing**

### أولاً : النصوص القانونية

1- المادة (76) من القانون

| | |
|---|---|
| على الجهات التي تختص بالترخيص بطبع أو نشر الكتب والمؤلفات والمصنفات الفنية وغيرها أو تسجيلها أو الإيداع لديها، أخطار المصلحة في كل حالة عن اسم المؤلف وعنوانه واسم الكتاب أو المصنف أو غيره.<br>ولا تسري أحكام هذه المادة على وزارة الدفاع . | The entities that are concerned with issuing the license for printing or publishing the artistic book, compilations, and other works, or registering or depositing these works with them, shall notify the administration, in each case, of the author's name and address, and of the title of the book, compilation, or others.<br>The provisions of the present article shall not apply to the ministry of defense. |

2- المادة (98) من اللائحة التنفيذية

| | |
|---|---|
| على المختصين في الجهات المنصوص عليها في المادة (76) من القانون إخطار الإدارة العامة للحصر والإقرارات بمصلحة الضرائب بالنسبة لمحافظة القاهرة أو منطقة الضرائب بالنسبة للمحافظات التي يوجد بها منطقة ضرائب واحدة أو منطقة ضرائب أول بالنسبة لباقي المحافظات خلال مدة أقصاها نهاية الشهر التالي للشهر الذي صدر فيه الترخيص بالطبع أو النشر، وذلك على النموذج رقم (20حصر) . | Officers in charge at the entities prescribed in article (76) of the law shall notify, on tax form No. 20 (enumeration), the General Department for Enumeration and Tax Returns at the Taxation Authority, concerning Cairo Governorate, the Tax District for the governorates having one tax district, or Tax District (1) for the rest of governorates, within a period not later than the end of the month following that in which the license for printing or publication is issued. |

**ثانياً : الشرح والتحليل والتقييم**

تنص المادة (76) من القانون والمادة (98) من اللائحة التنفيذية على أنه يجب على الجهات المختصة بالترخيص بطبع أو نشر الكتب والمؤلفات والمصنفات الفنية وغيرها أو تسجيلها أو الإيداع لديها أخطار المصلحة (الإدارة العامة للحصر والاقرارات) خلال مدة أقصاها نهاية للشهر التالى للشهر الذي صدر فيه الترخيص بالطبع أو النشر على النموذج 20 حصر عن اسم المؤلف وعنوانه واسم الكتاب أو المصنف .

وزارة المالية
مصلحة الضرائب العامة

نموذج رقم ( ) [illegible]
(صورة كربون)

# إخطار بالترخيص
## بطبع أو نشر أو تسجيل أو إيداع

**إرشـادات**

تطبيقا لحكم المادة (٧٦) من قانون الضريبة على الدخل الصادر بالقانون رقم (٩١) لسنة ٢٠٠٥ ولائحته التنفيذية:
١- تلتزم الجهة مانحة الترخيص بالطبع أو النشر أو التسجيل أو الإيداع بإخطار مصلحة الضرائب بالترخيص.
٢- يتم الإخطار فى موعد أقصاه نهاية الشهر التالى للشهر الذى صدر فيه الترخيص بالطبع أو النشر.
٣- يرسل الإخطار بخطاب مسجل موصى عليه مصحوباً بعلم الوصول للإدارة العامة للحصر والإقرارات بمصلحة الضرائب بالقاهرة وذلك إذا كانت الجهة الممنوح لها الترخيص بمحافظة القاهرة أو منطقة الضرائب بالنسبة للمحافظات التى يوجد بها منطقة ضرائب واحدة أو منطقة ضرائب أول بالنسبة للمحافظات التى بها أكثر من منطقة ضرائب وذلك فى حالة وجود الجهة الممنوح لها الترخيص بإحدى هذه المحافظات.
٤- لا تسرى أحكام هذه المادة على وزارة الدفاع.

الجهـة :

تليفون رقم : فاكس رقم :

العنوان :

البريد الإلكترونى :

رقم صادر : تاريخ صادر :

السيد الأستاذ :

بالعنوان :

السيد الأستاذ : نشاطه :

بالعنوان : محل إقامته :

قد صدر لسيادته الترخيص رقم : بتاريخ : يوم شهر سنة

بطبع ☐ نشر ☐ تسجيل ☐ إيداع ☐ (يمنح علامة (✓) لتحديد نوع الترخيص)

الكتاب أو المصنف: ١ ٢ ٣ ٤

علماً بأن سيادته : رقم الملف الضريبى ليس له ملف ضريبى ☐

توقيع مسئول الجهة
(المانحة للترخيص)

ختم الجهة

تحريراً فى يوم شهر سنة

موقع المصلحة: www.incometax.gov.eg
البريد الإلكترونى: ppservice@incometax.gov.eg

## 4/1/5 التزام الجهات المختصة بمنح ترخيص بناء أو استغلال عقار

**Entities Liabilities of Empowering granting a license**

### أولاً : النصوص القانونية

1- المادة (77) من القانون

على المختصين في الوزارات والمصالح الحكومية ووحدات الإدارة المحلية وغيرها من الأشخاص الاعتبارية العامة والنقابات التي يكون من اختصاصها منح ترخيص مزاولة تجارة أو صناعة أو حرفة أو مهنة معينة أو يكون من اختصاصها منح ترخيص لبناء عقار أو لاماكن استغلال عقار في مزاولة تجارة أو صناعة أو حرفة أو مهنة ، أخطار المصلحة عند منح اى ترخيص ببيانات واسم طالب الترخيص طبقا لما تحدده اللائحة التنفيذية لهذا القانون وذلك خلال مدة أقصاها نهاية الشهر التالي الذي يصدر فيه الترخيص .

ويعتبر في حكم الترخيص المشار إليه منح امتياز والتزام اواذن لازم لمزاولة التجارة أو الصناعة أو الحرفة أو المهنة .

The officials concerned at the ministries, government administrations, local government units, and other public juridical persons and unions empowered with the competence of granting a license for exercising a trade, industry, or a certain craft or profession or a license for building a realty or for the possibility of exploiting a realty in exercising a trade, industry, craft or profession, upon granting any license, notify the administration of the data and name of the licensee, according to the provisions of the executive regulations of the present law ,within a period not later than the end of the month following the month in which the license is issued .

Granting a concession, franchise, or permit necessary for exercising the trade, industry, craft, or profession shall be considered tantamount to granting the said license.

2- المادة (99) من اللائحة التنفيذية

على المختصين في الجهات المنصوص عليها في المادة (77) من القانون عند منح أي ترخيص لمزاولة تجارة أو صناعة أو حرفة أو مهنة أو لبناء عقار أو لاستغلال عقار في مزاولة تجارة أو صناعة أو مهنة أو لمنح امتياز أو التزام أو أذن مزاولة نشاط إخطار الإدارة العامة للحصر والإقرارات بمصلحة الضرائب بالقاهرة بالنسبة لمحافظة القاهرة أو منطقة الضرائب بالنسبة للمحافظات التي يوجد بها منطقة ضرائب واحدة أو منطقة ضرائب أول بالنسبة لباقي المحافظات خلال مدة أقصاها نهاية الشهر التالي للشهر الذي صدر فيه الترخيص ، موضحا به أسم طالب الترخيص وجميع البيانات ذات العلاقة ، وذلك على النماذج أرقام (21 حصر) و (22 حصر) و (23 حصر) و ( 24 حصر) بحسب الأحوال .

Officers in charge at the entities prescribed in article (77) of the law, in granting any licenses for exercising a trade, industry, craft, or profession, or for building a realty or exploiting a realty in exercising a trade, industry or profession, or in granting lien, concession, or permission for exercising an activity, shall notify the General Department for Enumeration and Tax Returns at Taxation Authority in Cairo, with regard to Cairo Governorate, the tax district concerning the governorates with one tax district, or tax district (1) for the rest of governorates, within a period not later than the end of the month following that in which the license is issued indicating the name of the license applicant and all relevant data, on tax forms Nos. 21, 22,23 and 24 (enumeration), according to each case.

**ثانياً : الشرح والتحليل والتقييم**

وفقاً لنص المادة (77) من القانون والمادة (99) من اللائحة التنفيذية على المختصين بالوزارات والمصالح الحكومية ووحدات الحكم المحلـــى وغيرها من الأشخاص الاعتبارية العامة بمنح ترخيص مزاولة (تجارة أو صناعة أو مهنة معينة) أو منح ترخيص بمثابة أو لاماكن استغلال عقار في اى مزاولة أو منح امتياز أو التزام أو أذن مزاولة أخطار المصلحـــة (الإدارة العامة للحصر والاقرارات) خلال مدة أقـــصاها نهايـــة الـــشهر التالي للشهر الذي صدر فيـــه الترخيص علـــى النمـــاذج حصـــر أرقام 21 ، 22 ، 23 ، 24 موضحاً اسم طالـــب التـــرخيص وجميـــع البيانات ذات العلاقة .

وزارة المالية
مصلحة الضرائب العامة

نموذج رقم (٦١) حصر
(صورة كربون)

# إخطار بمنح ترخيص

## لمزاولة تجارة أو صناعة أو حرفة أو مهنة

### إرشـــادات

تطبيقا لأحكام قانون الضريبة على الدخل الصادر بالقانون رقم (٩١) لسنة ٢٠٠٥ ولائحته التنفيذية :

١- تلتزم الجهة مانحة الترخيص بمزاولة تجارة أو صناعة أو حرفة أو مهنة بإخطار مصلحة الضرائب بالترخيص.

٢- يتم الإخطار في موعد أقصاه نهاية الشهر التالي للشهر الذي صدر فيه الترخيص.

٣- يرسل الإخطار بخطاب مسجل موصى عليه مصحوبًا بعلم الوصول للإدارة العامة للحصر والإقرارات بمصلحة الضرائب بالقاهرة وذلك إذا كانت الجهة الممنوح لها الترخيص بمحافظة القاهرة أو منطقة الضرائب بالنسبة للمحافظات التي يوجد بها منطقة ضرائب واحدة أو منطقة ضرائب أول بالنسبة للمحافظات التي بها أكثر من منطقة ضرائب وذلك في حالة وجود الجهة الممنوح بها الترخيص بإحدى هذه المحافظات.

السيد : ..........

نخطر سيادتكم بالبيانات التالية :

منحت إدارة التراخيص : ..........

قسم/ مركز : .......... محافظة : ..........

بتاريخ : يوم .... شهر .... سنة .... الترخيص رقم : ..........

للسيد : .......... بصفته : ..........

ومحل إقامته : ..........

الرقم القومي : .......... جهة الإصدار : .......... تاريخ الإصدار : يوم .... شهر .... سنة ....

وذلك لمزاولة نشاط : ..........

عنوان النشاط : ..........

عناوين الفروع والمخازن : ١ ..........
٢ ..........

الكيان القانوني : فردى ☐ أشخاص اعتبارية ☐ (ضع علامة (✓) لتحديد نوع الترخيص)

مقر النشاط والفروع : تمليك ☐ قانون محدد المدة ☐ تأجير جدك ☐ مفروش ☐

المأمورية التابع لها الترخيص ..........

رقم البطاقة الضريبية ..........

تاريخ صدورها يوم .... شهر .... سنة ....

تحريرًا في يوم .... شهر .... سنة ....

توقيع
(مدير إدارة التراخيص)
..........

وزارة المالية
مصلحة الضرائب العامة

نموذج رقم (٢٣) حصر

# إخطار بمنح ترخيص لاستغلال عقار فى مزاولة تجارة - صناعة - حرفة - مهنة

## إرشـــادات

تطبيقاً لأحكام المادة (٧٧) من قانون الضريبة على الدخل الصادر بالقانون رقم (٩١) لسنة (٢٠٠٤) ولائحته التنفيذية:

١ - تلتزم الجهة مانحة الترخيص لاستغلال عقار فى مزاولة تجارة أو صناعة أو حرفة أو مهنة بإخطار مصلحة الضرائب بالترخيص.

٢ - يتم الإخطار فى موعد أقصاه نهاية الشهر التالى للشهر الذى صدر فيه الترخيص.

٣ - يرسل الإخطار بخطاب مسجل موصى عليه مصحوباً بعلم الوصول للإدارة العامة للحصر والإقرارات بمصلحة الضرائب بالقاهرة وذلك إذا كانت الجهة الممنوح لها الترخيص بمحافظة القاهرة أو منطقة الضرائب بالنسبة للمحافظات التى يوجد بها منطقة ضرائب واحدة أو منطقة ضرائب أول بالنسبة للمحافظات التى بها أكثر من منطقة ضرائب وذلك فى حالة وجود الجهة الممنوح لها الترخيص بإحدى هذه المحافظات.

السيد الأستاذ :

الجهة مانحة الترخيص :

العقار رقم : شارع : قسم/ مركز : محافظة :

بيانات المستغل للعقار

| المكان أو أجزاء العقار [illegible] | اسم المستغل (فرد أو شركة) | فترة إستغلال المكان (٢) من : إلى : | الغرض من الترخيص (٢) | المأمورية التابع لها المستغل | رقم الملف الضريبى |
|---|---|---|---|---|---|
| | | | | | |
| | | | | | |
| | | | | | |
| | | | | | |
| | | | | | |
| | | | | | |

أنظر خلفه

وزارة المالية
مصلحة الضرائب العامة

نموذج رقم (٢٢) حصر
(صورة كربون)

# إخطار
# عن منح ترخيص بناء عقار

**إرشـــادات**

تطبيقاً لأحكام قانون الضريبة على الدخل الصادر بالقانون رقم (٩١) لسنة ٢٠٠٥ ولائحته التنفيذية :

١- تلتزم الجهة مانحة الترخيص ببناء عقار بإخطار مصلحة الضرائب بالترخيص .

٢- يتم الإخطار في موعد أقصاه نهاية الشهر التالي للشهر الذي صدر فيه الترخيص.

٣- يرسل الإخطار بخطاب مسجل موصى عليه مصحوباً بعلم الوصول للإدارة العامة للحصر والإقرارات بمصلحة الضرائب بالقاهرة وذلك إذا كانت الجهة الممنوح لها الترخيص بمحافظة القاهرة أو منطقة الضرائب بالنسبة للمحافظات التي يوجد بها منطقة ضرائب واحدة أو منطقة ضرائب أول بالنسبة للمحافظات التي بها أكثر من منطقة ضرائب وذلك في حالة وجود الجهة الممنوح بها الترخيص بإحدى هذه المحافظات.

السيد الأستاذ : ..............................

نخطر سيادتكم بالبيانات التالية :

الجهة مانحة الترخيص : ..............................

الترخيص رقم : .................. بتاريخ : يوم ..... شهر ..... سنة .....

للسيد : ..............................

ومحل إقامته : ..............................

أو الشركة : ..............................

وممثلها : ..............................

وعنوان الشركة : ..............................

والعقار مكون من عدد [ ] أدوار والكائن بالعنوان : ..............................

تحريراً في يوم ..... شهر ..... سنة .....

توقيع
(مدير إدارة التراخيص)

| المكان او اجزاء العقار ووصفه (١) | اسم المستغل (فرد أو شركة) | فترة إستغلال المكان (٢)<br>من : [ ] إلى : [ ] | الغرض من الترخيص (٣) | المأمورية التابع لها المستغل | رقم الملف الضريبي |
|---|---|---|---|---|---|
| | | | | | |
| | | | | | |
| | | | | | |
| | | | | | |
| | | | | | |
| | | | | | |
| | | | | | |
| | | | | | |
| | | | | | |

تحريراً فى [ يوم ] [ شهر ] [ سنة ]

التوقيع [ ]

(١) المكان او اجزاء العقار ووصفه : العقار بالكامل – دور او اكثر من العقار – وحدة او اكثر – محل واكثر – جراج (مع ذكر الرقم المسلسل للدور او الوحدة او المحل)

(٢) فترة الاستغلال للمستغل الجديد وبياناته او بيانات المستغل السابق الذى تنازل عن العين او قام بإنهاء الايجار .

(٣) الغرض من الترخيص : نشاط تجارى – صناعى – حرفى – مهنى – غير تجارى.

وزارة المالية
مصلحة الضرائب العامة

نموذج رقم (٢٤) حصر
(صورة كربون)

# إخطار

## عن منح امتياز - التزام - إذن مزاولة نشاط

**إرشـــادات**

تطبيقاً لأحكام المادة (٧٧) من قانون الضريبة على الدخل الصادر بالقانون رقم (٩١) لسنة (٢٠٠٥) ولائحته التنفيذية :

١ - تلتزم الجهة مانحة الترخيص بمنح امتياز - التزام - إذن مزاولة نشاط بإخطار مصلحة الضرائب بالترخيص .

٢ - يتم الإخطار في موعد أقصاه نهاية الشهر التالي للشهر الذي صدر فيه الترخيص متضمناً البيانات الموضحة بعاليه .

٣ - يرسل الإخطار بخطاب مسجل موصى عليه مصحوباً بعلم الوصول للإدارة العامة للحصر والإقرارات بمصلحة الضرائب بالقاهرة وذلك إذا كانت الجهة الممنوح لها الترخيص بمحافظة القاهرة أو منطقة الضرائب بالنسبة للمحافظات التي يوجد بها منطقة ضرائب واحدة أو منطقة ضرائب أول بالنسبة للمحافظات التي بها أكثر من منطقة الضرائب وذلك في حالة وجود الجهة الممنوح لها الترخيص بإحدى هذه المحافظات .

السيد الأستاذ : ............ نحيط سيادتكم بالبيانات التالية :

الجهة المانحة : ............

رقم وتاريخ منح الامتياز - الالتزام - الاحتكار - الأذن : ............ التاريخ : يوم | شهر | سنة

اسم من صدر له أو لصالحه الترخيص : ............

الكيان القانوني للنشاط المرخص له : فردي ☐ أشخاص اعتبارية ☐ (ضع علامة (✓) لتحديد نوع الترخيص)

عنوان الإقامة : ............

عنوان النشاط : ............

رقم تليفون النشاط : ............ رقم الفاكس : ............ البريد الإلكتروني : ............

بيان طبيعة الامتياز - الالتزام - الاحتكار - الإذن :

............

مدة الترخيص أو المنح : ............

نوع النشاط الصادر له الترخيص : ............

المأمورية التابع لها طالب الترخيص : ............

رقم البطاقة الضريبية : ............ تاريخ إصدارها : يوم | شهر | سنة

تحريراً في : يوم | شهر | سنة

التوقيع
............
(عن الجهة المانحة)

## 5/1/5 الممولون الملتزمون بإمساك الدفاتر والسجلات

## Taxpayers shall keep the books and registers

### أولاً : النصوص القانونية

#### 1- المادة (78) من القانون

يلتزم الممولون الذي نذكرهم بإمساك الدفاتر والسجلات التي تستلزمها طبيعة تجارة أو صناعة أو حرفة أو مهنة كل منهم، وذلك طبقاً لما تحدده اللائحة التنفيذية لهذا القانون:

1- الشخص الطبيعي الخاضع للضريبة وفقا لأحكام الباب الأول من الكتاب الثاني من هذا القانون ، الذي يزاول نشاطا تجاريا أو صناعيا أو حرفيا أو مهنيا ، إذا تجاوز رأس ماله المستثمر مبلغ خمسين ألف جنيه ، أو تجاوز رقم إعماله السنوي مبلغ مائتين وخمسين ألف جنيه ، أو تجاوز صافي ربحه السنوي وفقا لأخر ربط ضريبي مبلغ عشرين ألف جنيه .

2- الشخص الاعتباري الخاضع لأحكام الكتاب الثالث من هذا القانون.

ويلتزم الممول بالاحتفاظ بالدفاتر والسجلات المنصوص عليها في الفقرة الأولى من هذه المادة والمستندات المؤيدة لها في مقره طوال الفترة المنصوص عليها في المادة 91 من هذا القانون.

The taxpayers mentioned herein below shall keep the books and registers necessitated by the nature of the trade, industry, craft, or profession of each of them as determined in the executive regulations of the present law:

1- The taxable natural person according to the provisions of book (2), part (1) of the present law, who exercises a commercial, industrial, craft, or vocational activity, if his invest capital exceeds an amount of two hundred and fifty thousand pound, or his annual net profit, according to the last final tax assessment, exceeds twenty thousand pounds.
2- The juridical person subject to the provisions of book- 3 of the present law.

The taxpayer shall keep the books and registers prescribed in the first clause of the present article and the documents in support thereof at his head office throughout the period prescribed in article – 91 of the present law.

كما يلتزم الممول من أصحاب المهن غير التجارية بأن يسلم كل من يدفع إليه مبلغا مستحقا له بسبب ممارسته المهنة أو النشاط، كأتعاب أو عمولة أو مكافأة، أو اى مبلغ آخر خاضع لهذه الضريبة، إيصالا موقعا عليه منه موضحا به التاريخ وقيمة المبلغ المحصل ويلتزم الممول بتقديم سند التحصيل إلى المصلحة عند كل طلب.

وللممولين إمساك حسابات إلكترونية توضح الإيرادات والتكاليف السنوية ويصدر الوزير قرارا بتنظيم إمساك هذه الحسابات وضوابط التحول من نظام الحسابات المكتوبة إلى الإلكترونية.

The taxpayer among the non – commercial professionals shall give anyone that pays to him an amount due to him in return for exercising his profession or activity, as fees, commission or compensation or any other taxable amount, a receipt signed by him indicating the date and the value of the collected amount. The taxpayer shall submit the collection deed to the administration upon each demand.

The taxpayers may keep electronic accounts indicating the annual revenues and costs, and the minister shall issue a decree regulating the keeping of these accounts and the controls of shifting from the written accounts system to the electronic accounts system.

## ثانياً : الشرح والتحليل والتقييم

وفقا لنص المادة (78) من القانون يلتزم الممول بإمساك الدفاتر والسجلات والاحتفاظ بها بجانب المستندات المؤيدة لها طوال الفترة التي تنص عليها المادة (91) من القانون والتي تستلزمها طبيعة التجارة أو الصناعة أو الحرفة أو المهنة على النحو التالي[1]:

---

[1] يحق للممولين امساك حسابات الكترونية توضح الايرادات والتكاليف السنوية، ويصدر الوزير قراراً يتضمن كيفية امساك تلك الحسابات وضوابط التحول من نظام الحسابات المكتوبة الى نظام الحسابات الالكترونية.

1- الشخص الطبيعي الخاضع للضريبة الذي يزاول نشاطاً تجارياً أو صناعياً أو حرفياً أو مهنياً بشروط:

a) إذا تجاوز رأس ماله المستثمر مبلغ 50000 جنيه.

أو b) تجاوز رقم إعماله السنوي مبلغ 250000 جنيه .

أو c) تجاوز صافى ربحه السنوي وفقا لأخر ربط ضريبي نهائي مبلغ 20000 جنيه .

2- الشخص الإعتباري الخاضع للضريبة .

3- كما يلتزم الممولون من المهن غير التجارية بتسليم إيصال موقع منهم لكل من يدفع مبلغاً مستحقاً لهم بسبب ممارستهم المهنة (كأتعاب أو عمولة أو مكافأة أو أى مبلغ خاضع لتلك الضريبة ) .

## 6/1/5 التوقف عن النشاط Taxpayer's Discontinuing the work

### أولاً : النصوص القانونية

1- المادة (79) من القانون

إذا توقف الممول عن العمل توقفا كليا أو جزئيا تدخل في وعاء الضريبة الأرباح الفعلية حتى التاريخ الذي توقف فيه العمل.

ويقصد بالتوقف الجزئي إنهاء الممول لبعض أوجه النشاط أو إنهاؤه لنشاط فرع أو أكثر من الفروع التي يزاول فيها النشاط

وعلى الممول أن يخطر مأمورية الضرائب المختصة خلال ثلاثين يوما من التاريخ الذي توقف فيه العمل ، و إلا حسبت الأرباح عن سنة ضريبية كاملة ما لم يثبت الممول أنه لم يحقق أية إيرادات بعد ذلك التاريخ.

وإذا توقفت المنشأة بسبب وفاة صاحبها، أو إذا توفي صاحبها خلال مدة الثلاثين يوما المحددة لتقديم الإخطار عن التوقف ، التزم ورثته بالإخطار عن هذا التوقف خلال ستين يوما من تاريخ وفاة مورثهم وبتقديم الإقرار الضريبي خلال تسعين يوما من هذا التاريخ.

If the taxpayer discontinues the work, wholly or partially, the actual profits up to the date of ceasing the work shall be included in the taxable base.

The partial discontinuation of work shall mean the taxpayer's termination of some aspects of the activity, or termination of the activity of one or more of the branches in which he exercises the activity.

The taxpayer shall notify the concerned tax district office within thirty days from the date on which the work is terminated. otherwise the profits shall be calculated on a full fiscal year unless the taxpayer proves having realized no revenues after that date.

If the establishment is discontinued because of its owner's determined for submitting the notification about the termination, his successors shall notify about such discontinuance within sixty days from the date of their testator's death, and submit the tax return within ninety days from that date.

## 2- المادة (100) من اللائحة التنفيذية

يكون الإخطار عند التوقف النهائي للمنشأة ، طبقا لحكم الفقرة الثالثة من المادة (79) من القانون ، على النموذج رقم (25 توقف) ، ويجوز أن يتم هذا الأخطار عن طريق الاتصال الإلكتروني بالمأمورية المختصة وفقا لضوابط التوقيع الإلكتروني باستخدام النماذج المعدة بقوائم الخدمات الإلكترونية المتاحة بمعرفة المصلحة ، ويعتبر استلاما لها إخطار الممول برسالة الوصول المرسلة إليه من المصلحة .

ويعتبر من حالات عدم تحقيق أية إيرادات للممول بعد تاريخ التوقف:

1 – مغادرة البلاد نهائيا .

2 – الغلق الجبري أو الإداري.

3 – ترك مكان مزاولة النشاط لمالك العقار .

4 – الاستيلاء على مكان مزاولة النشاط للمنفعة العامة .

وذلك كله ما لم يثبت للمصلحة أن الممول حقق إيرادات بعد تاريخ التوقف .

In case of discontinuing the establishment, a notification shall be forwarded in this regard, according to the provision of clause-3 of article (79) of the law, on form No. 25 (discontinuance). The said notification may be made by electronic communication means with the concerned tax district office, according to the e-signature regulators, using the forms comprised in the electronic services statements provided by the Authority. Notifying the taxpayer with the message of arrival sent to him by the Authority shall be considered as acknowledgment of receipt.

The following shall be considered as the cases where no revenues are realized by the taxpayer after the date of discontinuance :

1 - Leaving the country forever.

2 - Forced or administrative closure.

3 - Leaving the location of exercising the activity to the landlord.

4 - Expropriating the location of exercising the activity for public use.

Unless it is established to the authority that the taxpayer realized revenues after the date of discontinuance.

**ثانياً : الشرح والتحليل والتقييم**

طبقاً لنص المادة (79) من القانون والمادة (100) من اللائحة التنفيذية يراعى ما يلي :

1 - إذا توقف الممول عن العمل كلياً أو جزئياً (إنهاء الممول لبعض أوجه النشاط أو إنهاء نشاط فرع أو أكثر) تدخل في وعاء الضريبة الأرباح الفعلية حتى التاريخ الذي توقف فيه عن العمل ، وعليه أخطار المأمورية المختصة على النموذج 25 توقف خلال 30 يوم من تاريخ توقفه عن العمل[1] (وإلا حسبت الأرباح عن سنة ضريبية كاملة ما لم يثبت الممول انه لم يحقق أية إيرادات بعد ذلك التاريخ (من تلك الحالات مغادرة البلاد نهائياً ، الغلق الجبري أو الادارى ، تحرك مكان مزاولة النشاط المالك العقار ، الاستيلاء على مكان مزاولة النشاط لتحقيق العامة ما لم يثبت للمحصلة أن الممول قد حقق إيرادات بعد تاريخ التوقيت) .

2- إذا توقفت المنشأة بسبب وفاة صاحبها أو إذا توفى صاحبها خلال مدة 30 يوم المحددة لتقديم الأخطار عن التوقف التزم ورثته بالأخطار عن تلك التوقف خلال 60 يوما من تاريخ وفاة مورثهم وتقديم الإقرار الضريبي خلال 90 يوم من ذلك التاريخ.

---

(1) يجوز ان يتم هذا الاخطار عن طريق الاتصال الالكترونى بالمأمورية المختصة وفقا لضوابط التوقيع الالكترونى باستخدام النماذج المعدة بقوائم لخدمات الالكترونية المتاحة بمعرفة المصلحة ، حيث يعتبر استلاما لها اخطار الممول برسالة الوصول المرسلة له من المصلحة .

نموذج ( ٢٥ ) توقف

وزارة المالية

# إخطـــــار
# بالتوقف عن النشاط

يخطركم الإخطار بالتوقف عن طريق الاتصال الإلكترونى بالمأمورية المختصة .

| | | | |
|---|---|---|---|
| اسم الممول : | | رقم الملف الضريبى | |
| العـــــنوان : | | | |
| النشـــــاط : | | رقم التسجيل الضريبى | |

السيد الأستاذ / رئيس مأمورية ضرائب ......

تطبيقاً لأحكام المـــادة ( ٧٩ ) من القانون رقم ٩١ لسنة ٢٠٠٥ ولائحته التنفيذية نحيط سيادتكم علماً بأننا توقفنا عن النشاط ( كلياً / جزئياً ) اعتباراً من ( يوم / شهر / سنة ) وأن التوقف الجزئى عن :

..................................................................................................................

..................................................................................................................

..................................................................................................................

..................................................................................................................

..................................................................................................................

..................................................................................................................

..................................................................................................................

وأن سبب التوقف هو :

..................................................................................................................

..................................................................................................................

..................................................................................................................

..................................................................................................................

..................................................................................................................

وتفضلوا بقبول فائق الاحترام

توقيع الممول

..............................

## 7/1/5 إلتزامات المتنازل والمتنازل إليه عن كل أو بعض المنشأة

## Alienating all or part of establishment

### أولاً : النصوص القانونية

1- المادة (80) من القانون

في حالة التنازل عن كل أو بعض المنشأة، يلتزم بإخطار مأمورية الضرائب المختصة بهذا التنازل خلال ثلاثين يوما من تاريخ حصوله، وإلا حسبت الأرباح عن سنه ضريبية كاملة.

كما يلتزم المتنازل خلال ستين يوما من تاريخ التنازل أن يتقدم بإقرار مستقل مبينا به نتيجة العمليات بالمنشأة المتنازل عنها مرفقا به المستندات والبيانات اللازمة لتحديد الأرباح حتى تاريخ التنازل، على أن تدرج بيانات هذا الإقرار ضمن الإقرار الضريبي السنوي للمتنازل.

ويكون المتنازل والمتنازل إليه مسئولين بالتضامن عما يستحق من ضرائب على أرباح المنشأة المتنازل عنها حتى تاريخ التنازل، وكذلك عما يستحق من ضرائب على الأرباح الرأسمالية التي تتحقق نتيجة هذا التنازل.

وللمتنازل إليه أن يطلب من مأمورية الضرائب المختصة أن توافيه ببيان عن الضرائب المستحقة لها عن المنشأة

In case of alienating all or part of the establishment, the alienator shall notify the concerned tax district office of that alienation within thirty days from the date of its occurrence, otherwise the profits shall be calculated for a whole fiscal year.

The alienator shall, within sixty days from the date of alienation, submit an independent tax return indicating the result of operations in the alienated establishment coupled with the necessary documents and data for determining the profits up to the date of alienation, providing the data of that return shall be included within the annual tax return of the alienator.

Both the alienator and the aliened shall be jointly liable for the tax payable on the profits of the alienated establishment up to the date of alienation as well as the tax on the capital profits realized as a result of this alienation.

المتنازل عنها ، وعلى المأمورية أن توافيه بالبيان المطلوب بموجب كتاب موصى عليه مصحوبا بعلم الوصول ، وذلك خلال تسعين يوما من تاريخ الطلب و إلا برئت ذمته من الضريبة المطلوبة ، وتكون مسئوليته محدودة بمقدار المبالغ الواردة في ذلك البيان ، ولا يكون للتنازل حجية فيما يتعلق بتحصيل الضرائب ، ما لم تتخذ الإجراءات المنصوص عليها قانونا في شأن بيع المحال التجارية ورهنها .

وتحدد الضريبة المستحقة على أرباح المنشأة المتنازل عنها حتى تاريخ التنازل، وللمتنازل إلية حق الطعن بالنسبة للضريبة المسئول عنها .

The aliened may request from the concerned tax district office to provide him with a statement of the taxes payable to it by the alienated establishment, and the tax district office shall provide him with the required statement by registered letter with acknowledgement of receipt within ninety days from the date of the request, otherwise he shall be acquitted of the claimed tax. His liability shall be limited within the amounts mentioned in such statement. The alienation shall have no conclusiveness with regard to the tax collection unless the procedures, legally prescribed with regard to the sale and mortgage of trading stores, are taken.

The tax due on the profits of the alienated establishment shall be determined up to the date of alienation and the aliened shall have the right of appeal with regard to the tax he is responsible for.

## ثانياً : الشرح والتحليل والتقييم

بموجب المادة (80) من القانون تتحدد إلتزامات ومسئولية المتنـــازل والمتنازل إليه على النحو التالي :

A) **التزامات المتنازل Alienator**

1- أخطار المأمورية المختصة بذلك التنازل خلال 30 يوم من تاريخ حدوثه (والاحسبت الأرباح عن سنة ضريبية كاملة) .

2- تقديم إقرار مستقل خلال 60 يوم من التنازل مبينـا بـه بنتيجـة العمليات بالمنشأة المتنازل عنها ومرفقاً به المستندات والبيانات اللازمـة لتحديد الأرباح حتى تاريخ التنازل) .

3- إدراج بيانات هذا الإقرار ضمن الإقرار الضريبي السنوي للمتنازل .

B) **التزامات المتنازل إليه Alienad**

1- أن يطلب من المأمورية المختصة موافاته ببيان عـن الضـرائب المستحقة عن المنشأة المتنازل عنها وعلى المأمورية موافاتـه بالبيانـات المطلوبة خلال 90 يوم من تاريخ الطلب.

2- في حالة عدم موافاه المأمورية بتلك البيانات خلال 90 يوم تبرأ ذمتـة من الضريبة المطلوبة وتتصب مسئولية بمقدار المبالغ الواردة في ذلك البيان .

C) **مسئولية المتنازل والمتنازل إليه**

1- يكون كل منهما مسئولا بالتضامن عما يستحق:

a) من ضرائب علي أرباح المنشأة المتنازل عنها حتى تاريخ التنازل .

b) وعما يستحق من ضرائب على الأرباح الرأسمالية التـي تتحقـق نتيجة ذلك التنازل .

2- لايكون للتنازل حجيه فيما يتعلق بتحصيل الضرائب مـالم تتخـذ الإجراءات المنصوص عليها قانونا في شأن بيع المحال التجارية ورهنها .

3- تتحدد الضريبة المستحقة على أرباح المنشأة المتنازل عنها فـــي تاريخ التنازل وللمتنازل إليه حق الطعن بالنسبة للضريبة المسئول عنها.

**8/1/5 التزامات الممول فى حالة التوقف عن مزاولة النشاط او التنازل عن المنشأة او المغادرة نهائياً**

**أولاً : النصوص القانونية**

1- نص المادة (81) من القانون

| | |
|---|---|
| **للممول الذي يرغب في التوقف عن مزاولة النشاط أو التنازل عن المنشأة أو مغادرة البلاد مغادرة نهائية ، أن يطلب من المصلحة تحديد موقفة الضريبي حتى تاريخ توقفه أو تنازله أو مغادرته للبلاد بشرط أن يكون قد قدم الإقرارات الملتزم بتقديمها وفقا لأحكام هذا القانون ، وأن يسدد رسما تحدده اللائحة التنفيذية لهذا القانون لا يجاوز عشرين جنيها ، وعلى المصلحة إجابته إلى طلبه خلال تسعين يوما من تاريخ تسلمها لهذا الطلب.** | The taxpayer who desires to discontinue exercising the activity, alienate the establishment, or depart from the country finally may request from the administration to determined his fiscal situation up to the date of his discontinuance, alienation, or departure from the country, providing he shall have submitted the tax returns he is committed to submit according to the provisions of the present law not exceeding twenty pound s, whereupon the administration shall respond to his request within ninety days from the date of receiving that request . |

2- المادة (101) من اللائحة التنفيذية

| يكون طلب الممول الذي يرغب في التوقف عن مزاولة النشاط أو التنازل عن المنشأة أو مغادرة البلاد مغادرة نهائية تحديد موقفه الضريبي حتى تاريخ توقفه أو تنازله أو مغادرة البلاد ، طبقا للمادة (81) من القانون ، على النموذج رقم (26 طلبات) ، بشرط أن يكون قد قدم الإقرارات الملتزم بها قانونا ، وعلى المأمورية المختصة إجابته إلى طلبه خلال تسعين يوما من تاريخ استلام الطلب بعد سداد رسم قدره خمسة جنيهات . | The request of the taxpayer desirous of discontinuing the exercise of the activity, alienating the establishment or departing the country forever, to determine his fiscal situation until the date of his discontinuance, alienation or departure from the country, according to article (81) of the law, shall be submitted on form No. 26 (requests), providing he shall have submitted the tax returns he is legally bound by. The concerned tax district office shall respond to his request within ninety days from the date of receiving the request after settlement of a five Egyptian pounds fee. |
| --- | --- |

ثانياً : الشرح والتحليل والتقييم

طبقا لنص المادة (81) من القانون ، والمادة (101) من اللائحة التنفيذية تتحدد تلك الإلتزامات في الأتي :

1- طلب الممول تحديد موقفه الضريبي حتى تاريخ توقفه أو تنازله أو مغادرته للبلاد على النموذج (رقم 26 طلبات) بشروط:

a) أن يكون قد قدم الإقرارات الملتزمة بتقديمها قانوناً .

b) سداد رسم مقدره 50 جنيها .

وعلى المأمورية المختصة اجابة إلى ذلك الطلب خلال 90 يوما من تاريخ استلام الطلب .

وزارة المالية
مصلحة الضرائب العامة

نموذج رقم ( ٢٦ ) طلبات

# طلب
# تحديد الموقف الضريبى - ومد أجل الإقرار
# والمهلة الخاصة بتوفير البيانات

اسم الممول ............ رقم الملف الضريبى ............

النشاط ............ البريد الالكترونى ............

العنوان ............

مأمورية ضرائب ............

## تحديد الموقف الضريبى

يرجى التكرم بالتنبيه باتخاذ اللازم لتحديد موقفى الضريبى بسبب :

| | | يوم | شهر | سنة |
|---|---|---|---|---|
| ☐ | التوقف الكلي عن النشاط اعتباراً من | | | |
| ☐ | أو التنازل عن المنشأة اعتباراً من | | | |
| ☐ | أو مغادرة البلاد مغادرة نهائية فى | | | |

## مد أجل الإقرار

أرجو التكرم بالموافقة على مد أجل تقديم الإقرار الضريبى عن الفترة الضريبية المنتهية فى : يوم ..... شهر ..... سنة .....

علماً بأن أرباحى المقدرة عن الفترة الضريبية بلغت ............ جنيهاً .

وأن الضريبة المستحقة عليها مبلغ ............ جنيهاً .

وقد تم سداد هذه الضريبة بموجب قسيمة / شيك رقم : ............ بتاريخ يوم ..... شهر ..... سنة .....

## مد مهلة بيانات الفحص

بالإشارة إلى كتابكم رقم ............ بتاريخ يوم ..... شهر ..... سنة ..... بشأن الإخطار بطلب بيانات وتحليلات ومستندات للفحص عن السنوات ............ ............ ............ ............

يرجى التكرم بالموافقة على مد المهلة المحددة بهذا الإخطار لمدة ............ يوماً حيث لم أستطع توفير هذه البيانات للأسباب الآتية :

..............................................................................................

..............................................................................................

..............................................................................................

..............................................................................................

..............................................................................................

تحريراً فى يوم ..... شهر ..... سنة .....

توقيع الممول أو ممثله القانونى ............

موقع المصلحة www.incomtax.gov.eg

البريد الإليكترونى tpservice@incomtax.gov.eg

## 2/5 الإقرارات الضريبية Tax Returns

| | مواد القانون | مواد اللائحة التنفيذية |
|---|---|---|
| 1/2/5 الالتزام بتقديم الإقرار وحالات الإعفاء منه | 82 | 108-102 |
| 2/2/5 مواعيد تقديم الإقرار الضريبي وحقوق والتزامات الممول والمصلحة | 85،84،83 | 109 |
| 3/2/5 التزامات الجهات المختصة بتطبيق أحكام الخصم | 86 | 111،110 |
| 4/2/5 تقديم الممول إقرار ضريبي معدل | 87 | 112 |
| 5/2/5 لا يجوز للمصلحة عدم الإعتداد بالدفاتر المنتظمة للممول | 88 | 113 |
| 6/2/5 تطبيقات للمحاسبة على إعداد الإقرارات الضريبية | | |

## 1/2/5 الإلتزام بتقديم الإقرار وحالات الإعفاء منه

### أولاً : النصوص القانونية

1- المادة (82) من القانون

يلتزم كل ممول بأن يقدم إلى مأمورية الضرائب المختصة إقرارا ضريبيا سنويا على النموذج الذي تحدده اللائحة التنفيذية لهذا القانون، مصحوبا بالمستندات التي تحددها اللائحة.

ويسري حكم الفقرة السابقة على الممول خلال إعفاؤه من الضريبة .

ويعتبر تقديم الإقرار لأول مرة إخطارا بمزاولة النشاط.

ويعفى الممول من تقديم الإقرار في الحالات الآتية :

1 - إذا اقتصر دخله على المرتبات وما في حكمها .

2- إذا اقتصر دخله على إيرادات الثروة العقارية ولم يتجاوز صافي دخله منها المبلغ المحدد في المادة 7 من هذا القانون .

3- إذا اقتصر دخله على المرتبات وما في حكمها وإيرادات الثروة العقارية ولم يتجاوز صافي دخله منهما المبلغ المحدد في المادة 7 من هذا القانون.

Each taxpayer shall submit to the concerned tax district office an annual tax return on the form to be determined by the executive regulations of the present law accompanied by the documents determined in the regulations.

The provision of the previous clause shall apply to the taxpayer during the period of his exemption from the tax.

Submitting the tax return for the first time shall be considered as a notification of exercising the activity.

The taxpayer shall be exempted from submitting the tax return in the following cases:

1 - If his income is limited to the salaries and the like.

2-If his income is limited to the real estate wealth revenues and his net income from them does not exceed the amount defined in Article (7) of the present law.

3- If his income is limited to the salaries and the like and to the real estate wealth revenues and his net income from them does note exceed the amount defined in Article (7) of the present law.

2- المادة (102) من اللائحة التنفيذية

على كل ممول من الأشخاص الطبيعيين أن يقدم إلى مأمورية الضرائب المختصة قبل أول إبريل من كل سنة الإقرار الضريبي المنصوص عليه في المادة (82) من القانون على النموذج (27 إقرارات) ، ويجب أن يقدم هذا الإقرار من أصل وصورة ، سواء تم تسليمه للمأمورية المختصة أو تم إرساله بالبريد بكتاب موصى عليه مصحوبا بعلم الوصول ، ويتم ختم الإقرار المقدم بخاتم المأمورية ، كما يتم ختم الصورة التي تسلم للممول أو تعاد إليه بالبريد دون مراجعة الإقرار أو إبداء رأي فيه .

Every taxpayer from amount natural persons shall submit to the concerned tax district office, before the 1st of April of each year, the tax return prescribed in article (82) of the law, on form No. 27 (tax returns). He shall submit the said tax return in duplicated(original and one copy), whether it is handed to the concerned tax district office or sent by registered letter with acknowledgment of receipt. The submitted tax return shall be stamped with the seal of the tax district office and the copy delivered to the taxpayer or returned to him by mail shall also be stamped without verifying the tax return or expressing a view on it.

3- المادة (103) من اللائحة التنفيذية

على كل ممول من الأشخاص الاعتبارية ، المنصوص عليها في المادة (48) من القانون ، أن يقدم إلى المأمورية المختصة قبل أول مايو من كل سنه أو خلال الأربعة أشهر التالية لتاريخ انتهاء السنة المالية إقراره الضريبي على النموذج رقم (28 إقرارات) ، ويجب تقديم هذا الإقرار من أصل وصورة ، سواء تم تسليمه للمأمورية المختصة أو تم إرساله بالبريد بكتاب موصي عليه مصحوبا بعلم الوصول، ويتم ختم الإقرار المقدم بخاتم المأمورية ، كما يتم ختم الصورة التي تسلم للممول أو تعاد إليه بالبريد دون مراجعة الإقرار أو إبداء رأي فيه .

Each taxpayer from among the juridical persons prescribed in article (48) of the law, shall submit to the concerned tax district office, before the 1st of May of each year, or within the four months following the date of ending the financial year, its tax return on form No. 28 (tax returns). The said tax return shall be submitted in duplicate (original and copy), whether it is handed to the concerned tax district office or sent by registered letter with acknowledgment of receipt. The submitted tax return shall be stamped with the seal of the tax district office and the copy delivered to the taxpayer or returned to him by mail shall also be stamped without verifying the tax return or expressing a view on it.

## 4- المادة (104) من اللائحة التنفيذية

يجوز للممول إرسال الإقرار الضريبي من خلال بوابة الحكومة الإلكترونية (خدمة ممولي ضريبة الدخل) أو من خلال أية قناة الكترونية أخرى تحددها وزارة المالية ، على أن يقوم الممول بتسجيل نفسه والحصول على كلمة المرور السرية ، ويعتبر الممول مسئولا عما يقدمه مسئولية كاملة إما من خلال توقيع إقرار بذلك عند طلبه الاستفادة من هذه الخدمة أو أن يقدم توقيعا الكترونيا مجاز من المصلحة .

وفي جميع الأحوال ، يجب أن يقدم الممول ما يفيد سداد الضريبة المستحقة من واقع الإقرار بإحدى وسائل الدفع الإلكترونية المجازة المنصوص عليها في المادة (82) من هذه اللائحة أو التي تقرها وزارة المالية .

The taxpayer may send the tax return through the electronic government gate (Income Tax Taxpayers Service) or through any other electronic channel to be determined by the ministry of finance, providing the taxpayer shall register himself and obtain the secret password. The taxpayer shall be considered responsible totally for what he submits, either through signing a declaration of his responsibility when requesting to benefit by that service, or by submitting an electronic signature approved by the authority.

In all cases, the taxpayer shall submit an evidence of having settled the due tax based on the return, through one of the approved electronic means of payment prescribed in article (82) of the present regulations, or the means to be approved by the ministry of finance.

5- المادة (105) من اللائحة التنفيذية

| | |
|---|---|
| يعتبر اعتماد الإقرار من أحد المحاسبين المقيدين بالسجل العام للمحاسبين والمراجعين طبقا لأحكام القانون رقم 133 لسنة 1951 بمزاولة مهنة المحاسبة والمراجعة أو من الجهاز المركزي للمحاسبات بحسب الأحوال، إقرارا بأن صافي الربح الخاضع للضريبة أو الخسارة كما ورد بالإقرار قد اعد وفقا لأحكام القانون وهذه اللائحة. | Endorsing the tax return by one of the accountants recorded in the General Register of Accountants and Auditors, according to the provisions of law No. 133 for the year 1951 on exercising the accountancy and auditing profession or by the Central Audit Agency, according to each case, shall be considered a declaration that the net taxable profit or the loss, as reported in the tax return, has been prepared according to the provisions of the law and the present regulations. |

6- المادة (106) من اللائحة التنفيذية

| | |
|---|---|
| لبنوك وشركات ووحدات القطاع العام وشركات قطاع الأعمال العام والأشخاص الاعتبارية العامة تقديم إقرار نهائي على النموذج رقم (29 إقرارات) خلال ثلاثين يوما من تاريخ اعتماد الجمعية العمومية لحساباتها، وأداء فروق الضريبة المستحقة من واقعه. | The public sector banks, companies and units, and the public business sector companies, as well as the public juridical persons, may submit a final tax return on form No. 29 (tax returns) within thirty days from the date on which the general assembly approves their accounts, and pay the due tax difference on basis of such tax return. |

7- المادة (107) من اللائحة التنفيذية

| | |
|---|---|
| تسري على المشروعات الصغيرة، المنصوص عليها في المادة (18) من القانون قواعد وأسس المحاسبة الضريبية وإجراءات تحصيل الضريبة طبقا لقرار وزير المالية الذي يصدر في هذا الشأن. | The rules and bases of tax accounting and tax collection procedures shall apply to the small projects prescribed in article (18) of the law, according to the decree of minister of finance to be issued in this respect. |

8- المادة (108) من اللائحة التنفيذية

| تعد بوابة الحكومة الإلكترونية (خدمة ممولي الضريبة على الدخل) أو القناة التي تحددها وزارة المالية إحدى وسائل المراسلة التي تستخدمها كل من المصلحة والممول في كل ما يتصل بالخدمات التي تقدمها مصلحة الضرائب للممولين من خلال هذه القنوات ومن ذلك:<br>1 - طلب استخراج بطاقة ضريبية أو تجديدها.<br>2 - إخطارات بتحديد مواعيد جلسات لجان داخلية أو طعن أو أي لجان أخرى.<br>3 - غير ذلك مما تتيحه الوزارة أو المصلحة من خدمات إلكترونية . | The e- government gate (Income Tax Taxpayers Service) or the channel to be determined by the ministry of finance shall be considered one of the means of correspondence used by each of the taxation authority and the taxpayer in all matters related to the service extended by the taxation authority to the taxpayers through these channels, including the following:<br>1 – Request for obtaining or renewing a tax card.<br>2 – Notifications determining session dates of internal or appeal committees, or any other committees.<br>3 – Other electronic services provided by the ministry or taxation authority. |
|---|---|

**ثانياً : الشرح والتحليل والتقييم**

تنص المادة (82) من القانون والمواد (102 – 108) من اللائحة التنفيذية على الملتزمين بتقديم الإقرار الضريبي وحالات الإعفاء منه على النحو التالي :

1- يلتزم كل ممول من الأشخاص الطبيعيين أو الاعتبارية بتقديم إقرار ضريبي للمأمورية المختصة (من أصل وصورة حيث يتم ختم

الاصل والصورة التي تسلم للممول دون مراجعة الإقرار أو إبداء الرأي فيه) على النحو التالي[1] :

**A- الشخص الطبيعي**

يتم تقديم الإقرار الضريبي قبل أول أبريل من كل سنة على النموذج رقم (27 إقرارات) ويعفى الممول من الأشخاص الطبيعيين من تقديم الإقرارات في الحالات الآتية:

- إذا اقتصر دخله على المرتبات .
- إذا اقتصر دخله على إيرادات الثروة العقارية ولم يتجاوز صافي دخله منها في 5000 جنيه .
- إذا اقتصر دخله على المرتبات وايرادات الثروة العقارية ولم يتجاوز صافى دخله مبلغ 5000 جنيه .

وهناك خمسة نماذج للإقرارات الخاصة بالضريبة على الأشخاص الطبيعيين (27 إقرارات) على النحو التالي :

1- الاقرار الضريبي على مجموع صافي دخل الأشخاص الطبيعيين

2- الاقرار الضريبي على مجموع صافي دخل الأشخاص الطبيعيين للمرتبات / الثروة العقارية .

---

**[1] يجوز للممول ارسال الاقرار الضريبى من خلال بوابة الحكومة الالكترونية خدمة ممول ضريبة الدخل او من خلال اية قناة الكترونية اخرى تحددها وزارة المالية على ان يقوم الممول بتسجيل نفسه والحصول على كلمة المرور السرية ، ويعتبر الممول مسئولا عما يقدمه كاملة اما من خلال توقيع اقرار بذلك او ان يقوم توقيعاً الكترونيا مجازاً من المصلحة ، وفى جميع الاحوال يجب ان يقدم الممول ما يفيد سداد الضريبة المستحقة من واقع الاقرار باحدى وسائل الدفع الالكترونية المجازة فى المادة 82 من اللائحة او التى تقرها وزارة المالية .**

3- الاقرار الضريبي على مجموع صافي دخل الأشــخاص الطبيعيــين لإيرادات المرتبات والنشاط المهني .

4- الاقرار الضريبي على مجموع صافي دخل الأشــخاص الطبيعيــين لأرباح النشاط التجاري والصناعي المؤيد بحسابات .

5- الاقرار الضريبي على مجموع صافي دخل الأشــخاص الطبيعيــين لأرباح النشاط التجاري والصناعي غير المؤيد بحسابات .

**B- الشخص الاعتباري**

تقوم الأشخاص الإعتبارية بتقديم نوعين من الإقرارات على النحــو التالي :

1- النموذج (28) الخاص بالضريبة على الأشخاص الإعتبارية .

2- النموذج (29) وهو الإقرار النهائي الذي تقدمــه البنــوك وشــركات التأمين وشركات ووحدات القطاع العام وقطاع الأعمال العام والأشخاص الإعتبارية العامة .

حيث يتم تقديم الإقرار قبل أول مايو من كل سنة أو خلال الأربعــة الأشهر التالية لتاريخ انتهاء السنة المالية على النموذج رقم (28 إقرارات). ولبنوك وشركات ووحدات القطاع العام وشركات قطاع الأعمــال العــام والأشخاص الاعتبارية العامة يجوز لتلك الجهات تقديم اقرارتها في علــى النموذج رقم (29اقرارات) خلال 30 يوما من تــاريخ اعتمــاد الجمعيــة العمومية لحساباتها وأداء أية فروق للضريبة المستحقة من واقعة .

2- يعد اعتماد الإقرار من احد المحاسبين المقيدين بالسجل العام للمحاسبين والمراجعين (طبقا لأحكام القانون 133 لعام 1951) بمزاولة مهنة المحاسبة والمراجعة أو من الجهاز المركزي للمحاسبات أقرارا بان صافى الربح الخاضع للضريبة (والخسارة) كما ورد بالإقرار قد تم أعداده طبقا لأحكام القانون ولائحته.

3- يلتزم الممول بتقديم الإقرار حتى خلال فترة اعفائه من الضريبة .

4- تسرى على المشروعات الصغيرة قواعد وأسس المحاسبة الضريبية وإجراءات التحصيل الضريبية طبقاً لقرار وزير المالية في هذا الشأن طبقاً للمادة (18) من القانون.

5- يجوز للممول إرسال الإقرار الضريبي من خلال بوابة الحكومة الالكترونية أو من خلال أية قناة الكترونية أخرى تحددها وزارة المالية .

وفيما يلي النماذج التي تتضمن الإقرارات الضريبية على النماذج (27) إقرارات على دخول الأشخاص الطبيعيين ، والنموذج رقم (28) إقرارات الخاصة بالأشخاص الإعتبارية ، والنموذج رقم (29) إقرارات الذي تقدمه البنوك وشركات التأمين وشركات القطاع العام والأشخاص الأعتبارية العامة .

**يلتزم كل ممول بتقديم هذا الإقرار إلى مأمورية الضرائب المختصة فيما عدا الحالات الآتية :**

١- إذا اقتصر دخل الممول على إيرادات المرتبات وما فى حكمها أياً كانت قيمتها

٢- إذا اقتصر دخل الممول على إيرادات الثروة العقارية ولم يتجاوز صافى دخله منها خمسة آلاف جنيه فى السنة

٣- إذا اقتصر دخل الممول على كل من إيرادات المرتبات وما فى حكمها وإيرادات الثروة العقارية ولم يتجاوز صافى دخله منهما على خمسة آلاف جنيه سنوياً.

تذكر أنك مسئول عن البيانات الواردة بالإقرار حتى لو تم كتابتها بواسطة شخص آخر ويلزم توقيعك على الإقرار إلى جانب ممثلك القانونى.

## إرشـــادات

(١) - يحتوى هذا النموذج بالداخل على إقرارات ضريبية منفصلة لكل من :

- إيرادات المرتبات وما فى حكمها .
- إيرادات النشاط التجارى والصناعى المؤيد بحسابات .
- إيرادات النشاط التجارى والصناعى غير المؤيد بحسابات.
- إيرادات النشاط المهنى او غير التجارى المؤيد بحسابات .
- إيرادات النشاط المهنى او غير التجارى غير المؤيد بحسابات.
- إيرادات الثروة العقارية على اساس حكمى
- إيرادات الثروة العقارية على اساس فعلى

ويتعين عليك تحرير الإقرارات الخاصة بالإيرادات الداخلة فى وعائك الضريبى مع بيانها على نموذج الإقرار .

(٢) بيانات اخرى يرغب الممول فى إضافتها : مثل تغيير العنوان - إضافة فروع جديدة - تغيير التليفون .......... الخ

(٣) مجموع صافى الدخل : يتم تحديد مجموع صافى الدخل من كافة المصادر المنصوص عليها بالمادة (٦) من القانون مع مراعاة ان يتم الجمع الجبرى اولا لصافى الدخل من النشاط التجارى او الصناعى والمهنى والثروة العقارية فى حالة المحاسبة عن الثروة العقارية على اساس فعلى ، ولا يتم خصم ايه خسائر ناشئة عن هذا الجمع من صافى إيرادات المرتبات وما فى حكمها او صافى إيرادات الثروة العقارية المحدد على اساس حكمى .

(٤) الشريحة الواردة بالمادة (٧) من القانون وقدرها خمسة آلاف جنيه يراعى عدم تكرار خصم هذه الشريحة فى حالة خصمها من صافى إيرادات المرتبات وما فى حكمها وإذا تبقى منها جزء لم يتم خصمه يخصم من اى إيراد آخر .

(٥) يراعى ان تخصم الضريبة العقارية الأصلية المسددة فى حدود ضريبة الدخل على إيرادات الثروة العقارية وعلى اساس نسبة هذه الإيرادات إلى إجمالى صافى الإيرادات الخاضعة للضريبة .

$$\left\{ \text{ضريبة الدخل} \times \frac{\text{صافى إيراد الثروة العقارية}}{\text{صافى الإيرادات الخاضعة للضريبة}} \right\}$$

مثال :

إذا كان صافى إيرادات الثروة العقارية ١٢٠٠٠ جنيه

ومجموع صافى الإيرادات الخاضعة للضريبة ٣٢٠٠٠ جنيه

ضريبة الدخل ٣٣٠٠ جنيه

يكون نصيب صافى إيرادات الثروة العقارية من الضريبة =

$$٣٣٠٠ \times \frac{١٢٠٠٠}{٣٢٠٠٠} = ١٢٣٧,٥ \text{ جنيه}$$

(٦) عند حساب الضريبة المستحقة يخصم من مجموع صافى الدخل الخاضع للضريبة مبلغ خمسة آلاف جنيه ، ويتم حساب الضريبة على المتبقى وفقا للأسعار الآتية :

| الشريحة | سعر الضريبة | الضريبة المستحقة |
| --- | --- | --- |
| الـ ١٥٠٠٠ الأولى | ١٠٪ | ١٥٠٠ |
| الـ ٢٠٠٠٠ التالية | ١٥٪ | ٣٠٠٠ |
| ما زاد عن ٣٥٠٠٠ | ٢٠٪ | .......... |

● بيانات الممول

٠٠٢ اســـم الممـــول : ____

٠٠٣ العنــــــوان : ____

٠٠٤ رقم التسجيل الضريبي : ____

٠٠٥ رقم الملف الضريبي : ____

٠٠٦ بيانات أخرى يرغب الممول في إضافتها [٢] ____

**الأوعية الخاضعة ومقدار الضريبة المستحقة، التسوية ( مدين / دائن )**

| الأوعية | | جنيه |
|---|---|---|
| صافي إيرادات المرتبات وما في حكمها بند ٢١٤ | ١٠١ | |
| صافي أرباح (خسائر) النشاط المهني أو غير التجاري<br>بند ٥١٥ في حالة المؤيد ، بند ٥١٦ في حالة غير المؤيد | ١٠٣ | |
| صافي إيرادات (خسائر) الثروة العقارية<br>بند ٢١٩ في حالة الحكمي، بند ٢٢٧ في حالة الفعلي | ١٠٤ | |
| مجموع صافي الدخل [( ١٠٥ ) = من ( ١٠١ ) إلى ( ١٠٤ )] [٣] | ١٠٥ | |
| يخصم مبلغ خمسة آلاف جنيه لا يستحق عليها ضريبة [٤] | ١٠٦ | |
| الوعاء الخاضع للضريبة [( ١٠٧ ) = ( ١٠٥ ) - ( ١٠٦ )] | ١٠٧ | |
| الضريبة المستحقة | ١٠٨ | |
| **التسديدات** | | |
| الرصيد الدائن السابق المسدد بالزيادة | ١٠٩ | |
| الخصم والتحصيل تحت حساب الضريبة ( النشاط المهني أو غير التجاري ) | ١١٢ | |
| قيمة الضرائب العقارية الأصلية المسددة [٤] | ١١٣ | |
| إجمالي المبالغ المستقطعة تحت حساب ضريبة المرتبات | ١١٤ | |
| إجمالي التسديدات [( ١١٥ ) = مجموع من ( ١٠٩ ) إلى ( ١١٤ )] | ١١٥ | |
| الرصيد [( ١١٦ ) = ( ١٠٨ - ١١٥ )] مدين / دائن | ١١٦ | |

١١٧ تم السداد نقداً / بالشيك / حوالة رقم : ____ بتاريخ : يوم ____ شهر ____ سنة ____

**إقـــــرار**

أقر أنا الموقع أدناه بأن البيانات الواردة بالإقرار الضريبي صادقة وأمينة طبقاً لحجم الأعمال والإيرادات المحققة خلال العام ومن واقع الدفاتر والمستندات المؤيدة لذلك، كما أقر بعلمي التام بالجزاءات والعقوبات الواردة بالقانون في حالة مخالفة بيانات الإقرار الضريبي المقدم للحقيقة وأن الإقرار الضريبي تم إعداده وفقاً لأحكام قانون الضريبة على الدخل ولائحته التنفيذية .

توقيع الممول ____ تحريراً في : يوم ____ شهر ____ سنة ____

اسم المحاسب : ____

توقيع المحاسب : ____

رقم القيد : ____

# على مجموع صافي دخل الأشخاص الطبيعيين
## للمرتبات / الثروة العقارية

- يحتوى هذا النموذج بالداخل على إقرارات ضريبية منفصلة لكل من :
* إيرادات المرتبات وما فى حكمها * إيرادات الثروة العقارية على أساس حكمى * إيرادات الثروة العقارية على أساس فعلى
ويتعين عليك تحرير الإقرارات الخاصة بالإيرادات الداخلة فى وعائك الضريبى مع بيانها على نموذج الإقرار.

**يلتزم كل ممول بتقديم هذا الإقرار إلى مأمورية الضرائب المختصة فيما عدا الحالات الآتية :**

١ - إذا اقتصر دخل الممول على إيرادات المرتبات وما فى حكمها أيا كانت قيمتها

٢ - إذا اقتصر دخل الممول على إيرادات الثروة العقارية ولم يتجاوز صافى دخله منها خمسة آلاف جنيه فى السنة

٣ - إذا اقتصر دخل الممول على كل من إيرادات المرتبات وما فى حكمها وإيرادات الثروة العقارية ولم يتجاوز صافى دخله منهما على خمسة آلاف جنيه سنويا .

تذكر أنك مسئول عن البيانات الواردة بالإقرار حتى لو تم كتابتها بواسطة شخص آخر ويلزم توقيعك على الإقرار إلى جانب ممثلك القانونى .

## إرشــادات

( ١ ) بيانات أخرى يرغب الممول فى إضافتها : مثل تغيير العنوان - إضافة فروع جديدة - تغيير التليفون .............. إلخ

( ٢ ) مجموع صافى الدخل : يتم تحديد مجموع صافى الدخل من كافة المصادر المنصوص عليها بالمادة ( ٦ ) من القانون مع مراعاة أن يتم الجمع الجبرى أولاً لصافى الدخل من النشاط التجارى أو الصناعى والمهنى والثروة العقارية فى حالة المحاسبة عن الثروة العقارية على أساس فعلى . ولا يتم خصم أية خسائر ناشئة عن هذا الجمع من صافى إيرادات المرتبات وما فى حكمها أو صافى إيرادات الثروة العقارية المحدد على أساس حكمى .

( ٣ ) الشريحة الواردة بالمادة ( ٧ ) من القانون وقدرها خمسة آلاف جنيه يراعى عدم تكرار خصم هذه الشريحة فى حالة خصمها من صافى إيرادات المرتبات وما فى حكمها وإذا تبقى منها جزء لم يتم خصمة يخصم من أى إيراد آخر .

( ٤ ) يراعى أن تخصم الضريبة العقارية الأصلية المسددة فى حدود ضريبة الدخل على إيرادات الثروة العقارية وعلى أساس نسبة هذه الإيرادات إلى إجمالى صافى الإيرادات الخاضعة للضريبة

$$\left( \text{ضريبة الدخل} \times \frac{\text{صافى إيراد الثروة العقارية}}{\text{صافى الإيرادات الخاضعة للضريبة}} \right)$$

**مثال :**

إذا كان صافى إيرادات الثروة العقارية ١٢٠٠٠ جنيه
ومجموع صافى الإيرادات الخاضعة للضريبة ٣٢٠٠٠ جنيه
ضريبة الدخل ٣٣٠٠ جنيه
يكون نصيب صافى إيرادات الثروة العقارية من الضريبة = $٣٣٠٠ \times \frac{١٢٠٠٠}{٣٢٠٠٠}$ = ١٢٢٧.٥ جنيه

( ٥ ) عند حساب الضريبة المستحقة يخصم من مجموع صافى الدخل الخاضع للضريبة مبلغ خمسة آلاف جنيه ، ويتم حساب الضريبة على المتبقى وفقا للأسعار الآتية :

| الشريحة | سعر الضريبة | الضريبة المستحقة |
|---|---|---|
| الـ ١٥٠٠٠ الأولى | ١٠٪ | ١٥٠٠ |
| الـ ٢٠٠٠٠ التالية | ١٥٪ | ٢٠٠٠ |
| ما زاد عن ٢٥٠٠٠ | ٢٠٪ | ........... |

مصلحة الضرائب العامة

يوزع هذا النموذج مجاناً

# على مجموع صافى دخل الأشخاص الطبيعيين لإيرادات المرتبات والنشاط المهنى

يتضمن هذا النموذج إقرار الثروة العقارية ، فى حالة توافرها لديك يتم استيفاء بياناته

[illegible]

## إرشـــادات

(١) يحتوى هذا النموذج بالداخل على إقرارات ضريبية منفصلة لكل من :

- إيرادات المرتبات وما فى حكمها .
- إيرادات النشاط المهنى او غير التجارى المؤيد بحسابات .
- إيرادات النشاط المهنى او غير التجارى غير المؤيد بحسابات.
- إيرادات الثروة العقارية على اساس حكمى
- إيرادات الثروة العقارية على اساس فعلى

ويتعين عليك تحرير الإقرارات الخاصة بالإيرادات الداخلة فى وعائك الضريبى مع بيانها على نموذج الإقرار .

(٢) بيانات اخرى يرغبها الممول فى إضافتها : مثل تغيير العنوان - إضافة فروع جديدة - تغيير التليفون .......... الخ

(٣) مجموع صافى الدخل : يتم تحديد مجموع صافى الدخل من كافة المصادر المنصوص عليها بالمادة (٦) من القانون مع مراعاة ان يتم الجمع الجبرى اولا لصافى الدخل من النشاط التجارى او الصناعى والمهنى والثروة العقارية فى حالة المحاسبة عن الثروة العقارية على اساس فعلى ، ولا يتم خصم اية خسائر ناشئة عن هذا الجمع من صافى إيرادات المرتبات وما فى حكمها او صافى إيرادات الثروة العقارية المحدد على اساس حكمى .

(٤) الشريحة الواردة بالمادة (٧) من القانون وقدرها خمسة آلاف جنيه يراعى عدم تكرار خصم هذه الشريحة فى حالة خصمها من صافى إيرادات المرتبات وما فى حكمها وإذا تبقى منها جزء لم يتم خصمه يخصم من اى إيراد آخر .

(٥) يراعى ان تخصم الضريبة العقارية الأصلية المسددة فى حدود ضريبة الدخل على إيرادات الثروة العقارية وعلى اساس نسبة هذه الإيرادات إلى إجمالى صافى الإيرادات الخاضعة للضريبة .

ضريبة الدخل × $\frac{\text{صافى إيراد الثروة العقارية}}{\text{صافى الإيرادات الخاضعة للضريبة}}$

مثال :

إذا كان صافى إيرادات الثروة العقارية ١٢٠٠٠ جنيه

ومجموع صافى الإيرادات الخاضعة للضريبة ٣٢٠٠٠ جنيه

ضريبة الدخل ٣٣٠٠ جنيه

يكون نصيب صافى إيرادات الثروة العقارية من الضريبة =

٣٣٠٠ × $\frac{١٢٠٠٠}{٣٢٠٠٠}$ = ١٢٣٧.٥ جنيه

(٦) عند حساب الضريبة المستحقة يخصم من مجموع صافى الدخل الخاضع للضريبة مبلغ خمسة آلاف جنيه ، ويتم حساب الضريبة على المتبقى وفقاً للأسعار الآتية :

| الشريحة | سعر الضريبة | الضريبة المستحقة |
|---|---|---|
| الـ ١٥٠٠٠ الأولى | ١٠٪ | ١٥٠٠ |
| الـ ٢٠٠٠٠ التالية | ١٥٪ | ٣٠٠٠ |
| ما زاد عن ٣٥٠٠٠ | ٢٠٪ | ......... |

# الطبيعيين لأرباح النشاط التجارى والصناعى المؤيد بحسابات

**يتضمن هذا النموذج إقرار للثروة العقارية فى حالة توافرها لديك يتم استيفاء بياناته**

**يحتوى هذا النموذج بالداخل على إقرارات ضريبية منفصلة لكل من :**

- إيرادات النشاط التجارى والصناعى مؤيد بحسابات
- إيرادات الثروة العقارية على أساس حكمى
- إيرادات الثروة العقارية على أساس فعلى

**ويتعين عليك تحرير الإقرارات الخاصة بالإيرادات الداخلة فى وعائك الضريبى مع بيانها على نموذج الإقرار بالغلاف.**

**تذكر أنك مسئول عن البيانات الواردة بالإقرار حتى لو تم كتابتها بواسطة شخص آخر ويلزم توقيعك على الإقرار إلى جانب ممثلك القانونى.**

## إرشـــادات

(١) تتحدد مأمورية الاختصاص على الوجه الآتى :

أ- إذا اقتصر دخل الممول على إيرادات من نشاط تجارى أو صناعى تكون المأمورية المختصة هى المأمورية التى يقع فى دائرتها مركز مزاولة النشاط. وإذا تعددت منشآت الممول أو فروعها تكون المأمورية المختصة هى المأمورية التى يقع فى دائرتها المركز الرئيسى للنشاط من واقع السجل التجارى .

ب- إذا كان للممول إيرادات من النشاط التجارى أو الصناعى، ومن النشاط المهنى أو غير التجارى تكون المأمورية المختصة هى المأمورية التى يقع فى دائرتها النشاط المهنى.

ج- إذا اقتصر دخل الممول على إيرادات من الثروة العقارية تكون المأمورية المختصة هى المأمورية التى يقع فى دائرتها محل إقامته وفى حالة تعدد محال إقامته تكون المأمورية المختصة هى المأمورية التى يقع فى دائرتها محل الإقامة الذى يعتده أما إذا لم يحدد محل إقامته تكون المأمورية المختصة هى المأمورية التى يقع فى دائرتها أياً من عقاراته المبنية أو الأراضى الزراعية أو الوحدات السكنية أو المفروشة التى يؤجرها. وإذا كان للممول إيرادات من النشاط التجارى أو الصناعى تكون المأمورية المختصة هى المأمورية التى يقع فى دائرتها المركز الرئيسى للنشاط التجارى أو الصناعى .

د- إذا تضمن دخل الممول إيرادات من النشاط التجارى أو الصناعى ، ومن النشاط المهنى أو غير التجارى ، ومن الثروة العقارية تكون المأمورية المختصة هى مأمورية النشاط المهنى .

هـ- مركز كبار الممولين إذا كان الممول ممن تقرر أو يتقرر تعامله مع المركز.

(٢) بيانات أخرى يرغب الممول فى إضافتها : مثل تغيير العنوان - إضافة فروع جديدة - تغيير التليفون .......... إلخ

(٣) مجموع صافى الدخل : يتم تحديد مجموع صافى الدخل من كافة المصادر المنصوص عليها بالمادة (٦) من القانون مع مراعاة أن يتم الجمع الجبرى أولا لصافى الدخل من النشاط التجارى أو الصناعى والمهنى والثروة العقارية فى حالة المحاسبة عن [illegible] على أساس فعلى ، ولا يتم خصم أية خسائر ناشئة عن هذا الجمع من صافى إيراد الثروة العقارية المحدد على أساس حكمى .

(٤) الشريحة الواردة بالمادة (٧) من القانون بقدرها خمسة آلاف جنيه يراعى عدم تكرار خصم هذه الشريحة فى حالة خصمها من أى إيراد آخر.

(٥) يراعى أن تخصم الضريبة العقارية الأصلية المسددة فى حدود ضريبة الدخل على إيرادات الثروة العقارية وبما لا يجاوزها وعلى أساس نسبة هذه الإيرادات إلى إجمالى صافى الإيرادات الخاضعة للضريبة

(ضريبة الدخل × صافى إيراد الثروة العقارية / صافى الإيرادات الخاضعة للضريبة)

مثال :

| | |
|---|---|
| إذا كان صافى إيرادات الثروة العقارية | ١٢٠٠٠ جنيه |
| ومجموع صافى الإيرادات الخاضعة للضريبة | ٣٢٠٠٠ جنيه |
| ضريبة الدخل | ٣٣٠٠ جنيه |

يكون نصيب صافى إيرادات الثروة العقارية من الضريبة =

$$\frac{١٢٠٠٠}{٣٢٠٠٠} \times ٣٣٠٠ = ١٢٣٧,٥$$

(٦) عند حساب الضريبة المستحقة يخصم من مجموع صافى الدخل الخاضع للضريبة مبلغ خمسة آلاف جنيه، ويتم حساب الضريبة على المتبقى وفقاً للأسعار الآتية :

| الشريحة | سعر الضريبة | الضريبة المستحقة |
|---|---|---|
| الـ ١٥٠٠٠ الأولى | ١٠٪ | ١٥٠٠ |
| الـ ٢٠٠٠٠ التالية | ١٥٪ | ٣٠٠٠ |
| ما زاد عن ٣٥٠٠٠ | ٢٠٪ | ......... |

٠٠١ مأمورية ضرائب ______ عن الفترة من ___ يوم شهر سنة إلى ___ يوم شهر سنة

## بيانات الممول

٠٠٢ اسم الشخص الاعتبارى : ______

٠٠٣ العنوان : ______

٠٠٤ رقم التسجيل الضريبى : | | | |

٠٠٥ رقم الملف الضريبى : | | | | | |

٠٠٦ بيانات أخرى ______

## ملخص المستحقات الضريبية

| | | جنيه |
|---|---|---|
| ٣١٧ | صافى الوعاء الخاضع للضريبة من بند (٣١٦) | |
| ٣١٨ | الضريبة المستحقة من واقع الإقرار | |

### يخصم منها التسديدات

| | | جنيه |
|---|---|---|
| ٣١٩ | الضريبة المسددة طبقاً لنظام الدفعات المقدمة | |
| ٣٢٠ | العائد المستحق طبقاً لنظام الدفعات المقدمة | |
| ٣٢١ | الضريبة المسددة طبقاً لنظام الخصم والتحصيل تحت حساب الضريبة | |
| ٣٢٢ | الضريبة الأجنبية المسددة عن أرباح أجنبية وفى حدود الضريبة المستحقة عن هذه الأرباح فى مصر | |

| | | |
|---|---|---|
| ٣٢٣ | مجموع التسديدات من (٣١٩ إلى ٣٢٢) | |
| ٣٢٤ | الضريبة الواجب سدادها / المسدد بالزيادة (٣١٨-٣٢٣) | |

تم السداد نقداً / بالشيك رقم : ______ بتاريخ ___ يوم شهر سنة

### إقرار

اقر أنا الموقع أدناه بأن البيانات الواردة بالإقرار الضريبى صادقة وأمينة طبقاً لحجم الأعمال والإيرادات المحققة خلال العام ومن واقع الدفاتر والمستندات المؤيدة لذلك ، كما أقر بعلمى التام بالجزاءات والعقوبات الواردة بالقانون فى حالة مخالفة بيانات الإقرار الضريبى المقدم للحقيقة . وأن الإقرار الضريبى تم إعداده وفقاً لأحكام قانون الضريبة على الدخل ولائحته التنفيذية .

الممثل القانونى للشخص الاعتبارى

الاســـم : ______

التوقيـع : ______

تحريراً فى ___ يوم شهر سنة

اسم المحاسب : ______

توقيع المحاسب : ______

رقم القيد : ______

## لأرباح النشاط التجاري والصناعي غير المؤيد بحسابات

* يحتوى هذا النموذج بالداخل على إقرارات ضريبية منفصلة لكل من :
* أرباح النشاط التجارى والصناعى * إيرادات الثروة العقارية على أساس حكمى * إيرادات الثروة العقارية على أساس فعلى

ويتعين عليك تحرير الإقرارات الخاصة بالإيرادات الداخلة فى وعائك الضريبى مع بيانها على نموذج الإقرار.

**يلتزم كل ممول بتقديم هذا الإقرار إلى مأمورية الضرائب المختصة فيما عدا الحالات الآتية :**

١ - إذا اقتصر دخل الممول على إيرادات المرتبات وما فى حكمها أيا كانت قيمتها

٢ - إذا اقتصر دخل الممول على إيرادات الثروة العقارية ولم يتجاوز صافى دخله منها خمسة آلاف جنيه فى السنة

٣ - إذا اقتصر دخل الممول على كل من إيرادات المرتبات وما فى حكمها وإيرادات الثروة العقارية ولم يتجاوز صافى دخله منهما على خمسة آلاف جنيه سنويا .

**تذكر أنك مسئول عن البيانات الواردة بالإقرار حتى لو تم كتابتها بواسطة شخص آخر ويلزم توقيعك على الإقرار إلى جانب ممثلك القانوني .**

### إرشـادات

( ١ ) بيانات أخرى يرغب الممول فى إضافتها : مثل تغيير العنوان - إضافة فروع جديدة - تغيير التليفون .................. إلخ

( ٢ ) مجموع صافى الدخل : يتم تحديد مجموع صافى الدخل من كافة المصادر المنصوص عليها بالمادة (٦) من القانون مع مراعاة أن يتم الجمع الجبرى أولاً لصافى الدخل من النشاط التجارى أو الصناعى والمهنى والثروة العقارية فى حالة المحاسبة عن الثروة العقارية على أساس فعلى . ولا يتم خصم أية خسائر ناشئة عن هذا الجمع من صافى إيراد الثروة العقارية المحدد على أساس حكمى .

( ٣ ) الشريحة الواردة بالمادة (٧) من القانون وقدرها خمسة آلاف جنيه يراعى عدم تكرار خصم هذه الشريحة من أى إيراد آخر .

( ٤ ) يراعى أن تخصم الضريبة العقارية الأصلية المسددة فى حدود الدخل على إيرادات الثروة العقارية وعلى أساس نسبة هذه الإيرادات إلى: إجمالى صافى الإيرادات الخاضعة للضريبة

$$\{ \text{ضريبة الدخل} \times \frac{\text{صافى إيراد الثروة العقارية}}{\text{صافى الإيرادات الخاضعة للضريبة}} \}$$

**مثـال :**

إذا كان صافى إيرادات الثروة العقارية ١٢٠٠٠ جنيه

ومجموع صافى الإيرادات الخاضعة للضريبة ٣٢٠٠٠ جنيه

وضريبة الدخل ٣٣٠٠ جنيه

يكون نصيب صافى إيرادات الثروة العقارية من الضريبة = $٣٣٠٠ \times \frac{١٢٠٠٠}{٣٢٠٠٠}$ = ١٢٣٧٫٥ جنيه

( ٥ ) عند حساب الضريبة المستحقة يخصم من مجموع صافى الدخل الخاضع للضريبة مبلغ خمسة آلاف جنيه ، ويتم حساب الضريبة على المتبقى وفقا للأسعار الآتية :

| الشريحة | سعر الضريبة | الضريبة المستحقة |
|---|---|---|
| الـ ١٥٠٠٠ الأولى | ١٠٪ | ١٥٠٠ |
| الـ ٢٠٠٠٠ التالية | ١٥٪ | ٣٠٠٠ |
| ما زاد عن ٣٥٠٠٠ | ٢٠٪ | .......... |

تذكر أنك مسئول عن البيانات الواردة بالإقرار حتى لو تم كتابتها بواسطة شخص آخر ويلزم توقيعك على الإقرار إلى جانب محاسب القانوني.

## إرشـــادات

**١ - تحدد مأمورية الضرائب المختصة على الوجه الآتي :**

أ - إذا كنت من شركات الأموال غير الخاضعة لأحكام القانون رقم ٨ لسنة ١٩٩٧ أو إحدى الهيئات العامة أو الأشخاص الاعتبارية العامة أو البنوك والشركات والمنشآت والفروع الأجنبية فيُقدم الإقرار إلى :

- مأمورية ضرائب شركات المساهمة بالقاهرة بالنسبة لجميع المحافظات عدا محافظات الإسكندرية والبحيرة ومطروح .
- مأمورية ضرائب شركات المساهمة بالإسكندرية إذا كان المركز الرئيسي للجهة أو للشركة في محافظات الإسكندرية والبحيرة ومطروح .

ب - إذا كنت من شركات الأموال أو شركات الأشخاص الخاضعة لقانون ضمانات وحوافز الاستثمار رقم ٨ لسنة ١٩٩٧ أو أي قانون استثمار آخر فيقدم الإقرار إلى :

- مأمورية ضرائب الاستثمار بالإسكندرية إذا كان المركز الرئيسي للشركة بمحافظات الإسكندرية والبحيرة ومطروح .
- مأمورية ضرائب استثمار جنوب الوادي إذا كان المركز الرئيسي للشركة بمحافظات أسيوط وسوهاج وقنا والبحر الأحمر وأسوان والغردقة والوادي الجديد .
- مأمورية ضرائب الاستثمار بالقاهرة بالنسبة لباقي المحافظات.

ج - إذا كنت شركة أشخاص أو شركة واقع تكون المأمورية المختصة هي المأمورية التي يقع في دائرتها المركز الرئيسي .

د - إذا كنت جمعية تعاونية أو أحد اتحاداتها أو وحدة من وحدات الإدارة المحلية التي تزاول نشاطاً خاضعاً للضريبة تكون المأمورية المختصة هي المأمورية التي يقع في دائرتها المركز الرئيسي.

هـ - مركز كبار الممولين إذا كان الممول ممن تقرر أو يتقرر تعامله مع المركز.

**٢ - يشترط لخصم نسبة الـ ٢٠٪ المستقطعة سنوياً لحساب الصناديق الخاصة ما يلي :**

أ - أن تكون هذه الصناديق منشأة طبقاً لأحكام قانون صناديق التأمين الخاصة رقم ٥٤ لسنة ١٩٧٥ أو القانون رقم ٦٤ لسنة ١٩٨٠ بشأن أنظمة التأمين الاجتماعي الخاص البديلة أو كانت منشأة طبقاً لنظام له لائحة أو شروط خاصة .

ب - أن تكون هذه المبالغ في حدود ٢٠٪ من مجموع مرتبات وأجور العاملين بهذه المنشآت وترد إلى وعاء الضريبة قيمة الزيادة عن هذه النسبة.

ج- أن يكون لنظام الصندوق لائحة أو شروط خاصة ومؤداها أن ما تؤديه المنشآت طبقاً لهذا النظام مقابل مكافأة نهاية الخدمة أو المعاش .

د - أن تكون أموال هذا النظام مستقلة عن أموال المنشأة ومستثمرة لحساب هذا الصندوق .

**٣ - ترد مؤقتاً إلى وعاء الضريبة قيمة التبرعات والإعانات** المدفوعة إلى الجمعيات والمؤسسات الأهلية المصرية المشهرة قانوناً وغيرها من الجهات الواردة بالبند رقم (٨) من المادة (٢٣) من القانون ثم يتم خصم نسبة $\frac{١٠}{١١٠}$ من الربح المعدل مقابل التبرعات المعتمدة .

**٤ - مخصصات البنوك : (مخصص القروض)**

(أ) يتم تحديد المخصصات التي يتم تكوينها خلال العام ويحمل منها نسبة ٨٠٪ ضمن التكاليف واجبة الخصم.

(ب) يتم مقارنة المستخدم من المخصصات خلال العام بالمخصصات المكونة خلال العام ذاته فإذا كان المستخدم منها يزيد عن نسبة الـ ٨٠٪ من المكون خلال العام يتم خصم الفرق بالإقرار الضريبي .

(ج) يُراعى إضافة ما تم تحميله من قروض سبق إعدامها إلى الوعاء الخاضع للضريبة إذا كان قد سبق اعتماد خصم هذه القروض كديون معدومة قبل ٢٠٠٥/١/١ ، أما بالنسبة للقروض التي تم معالجتها وفقاً لأحكام القانون رقم ٩١ لسنة ٢٠٠٥ فيتم إضافة ٨٠٪ مما تم تحميله منها إلى الوعاء الضريبي .

(د) يتم إضافة قيمة الفوائد المجنبة إلى الوعاء الخاضع للضريبة بالإضافة إلى ما يتم تحصيله فقط من الفوائد المهمشة ويخصم ما يتم إعدامه من الفوائد المجنبة .

● بيانات الممول

٠٠٢ اسم الممـــــول :

٠٠٣ العنـــوان :

٠٠٤ رقم التسجيل الضريبي :

٠٠٥ رقم الملـــف الضريبي :

٠٠٦ بيانات أخرى يرغب الممول في إضافتها :[١] ______________________________

______________________________________________________

______________________________________________________

**الأوعية الخاضعة ومقدار الضريبة المستحقة : التسوية (مدين / دائن)**

| البيان | الرقم | جنيه |
|---|---|---|
| صافي أرباح (خسائر) النشاط التجاري أو الصناعي ٤١٦ | ١٠٢ | |
| صافي إيرادات (خسائر) الثروة العقارية بند ٢١٩ في حالة الحكمي . بند ٢٣٧ في حالة الفعلي | ١٠٤ | |
| مجموع صافي الدخل [(١٠٥) = من (١٠٢) + (١٠٤)] [٢] | ١٠٥ | |
| يخصم مبلغ خمسة آلاف جنيه لا يستحق عليها ضريبة [٣] | ١٠٦ | |
| الوعاء الخاضع للضريبة [(١٠٧) = (١٠٥) - (١٠٦)] | ١٠٧ | |
| الضريبة المستحقة | ١٠٨ | |
| الرصيد الدائن السابق المسدد بالزيادة | ١٠٩ | |
| الخصم والتحصيل لحساب الضريبة (النشاط تجاري / صناعي) | ١١٠ | |
| الدفعات المقدمة المسددة خلال العام والعائد المضاف (النشاط تجاري / صناعي) | ١١١ | |
| قيمة الضرائب العقارية الأصلية المسددة :[٤] | ١١٣ | |
| إجمالي التخفيضات [(١١٥) = مجموع من (١٠٩) إلى (١١٣)] | ١١٥ | |
| الرصيد = [(١١٦) = (١٠٨ - ١١٥)] مدين / دائن [٥] | ١١٦ | |

١١٧ تم السداد نقداً / بالشيك / حوالة رقم : ______ بتاريخ : يوم ___ شهر ___ سنة ___

**إقـــرار**

أقر أنا الموقع أدناه بأن البيانات الواردة بالإقرار الضريبي صادقة وأمينة طبقاً لحجم الأعمال والإيرادات المحققة خلال العام ومن واقع الدفاتر والمستندات المؤيدة لذلك . كما أقر بعلمي التام بالجزاءات والعقوبات الواردة بالقانون في حالة مخالفة بيانات الإقرار الضريبي المقدم للحقيقة وأن الإقرار الضريبي تم إعداده وفقاً لأحكام قانون الضريبة على الدخل ولائحته التنفيذية

توقيع الممول ______ تحريراً في : يوم ___ شهر ___ سنة ___

اسم المحاسب : ______

توقيع المحاسب : ______

رقم القيد : ______

مصلحة الضرائب العامة

# إقرار الضريبة على أرباح الأشخاص الإعتبارية
## معدل / نهائي *

| مأمورية ضرائب : ________ | عن الفترة من: يوم / شهر / سنة | إلى: يوم / شهر / سنة |
|---|---|---|

بيانات الشخص الاعتباري

| | |
|---|---|
| اسم الشخص الإعتباري : ________ | العنوان : ________ |
| رقم التسجيل الضريبي: ____/____/____ | رقم الملف الضريبي : ____/____/____/____ |
| بيانات أخرى : ________ | |

جــنيه

الوعاء الضريبي من واقع الإقرار السابق تقديمه ..........

يضاف إليه:

..........

..........

..........

..........

يخصم منه:

..........

..........

..........

..........

الوعاء الضريبي النهائي ..........

فروق الضريبة ..........

إقــرار

أقر أنا الموقع أدناه بأن البيانات الواردة بالإقرار الضريبي صادقة وأمينة طبقاً لحجم الأعمال والإيرادات المحققة خلال العام ومن واقع الدفاتر والمستندات المؤيدة لذلك، كما أقر بعلمي التام بالجزاءات والعقوبات الواردة بالقانون في حالة مخالفة بيانات الإقرار الضريبي المقدم للحقيقة.

الممثل القانوني للشخص الاعتباري

الاســم : ________

التوقيــع : ________

تحريراً في: يوم / شهر / سنة

اسم المحاسب: ________

توقيع المحاسب: ________

رقــم القيـد: ________

* يتم تقديم الإقرار النهائي من بنوك وشركات ووحدات القطاع العام وشركات قطاع الأعمال العام والأشخاص الاعتبارية العامة وفقاً لأحكام الفقرة الثالثة من المادة ( ٨٧ ) من قانون الضريبة على الدخل الصادر بالقانون رقم ٩١ لسنة ٢٠٠٥.

## 2/2/5 مواعيد تقديم الإقرار الضريبي والتزامات وحقوق الممول والمصلحة

### أولاً : النصوص القانونية

1- المادة (83) من القانون

يجب تقديم الإقرار الضريبي خلال المواعيد الآتية :

(أ) قبل أول إبريل من كل سنه تالية لانتهاء الفترة الضريبية عن السنة السابقة لها بالنسبة إلي الأشخاص الطبيعيين.

(ب) قبل أول مايو من كل سنة أو خلال أربعة أشهر تالية لتاريخ انتهاء السنة المالية بالنسبة إلي الأشخاص الاعتبارية.

ويوقع الإقرار من الممول أو من يمثله قانونا، وإذا أعد الإقرار محاسب مستقل فإن عليه التوقيع علي الإقرار مع الممول أو ممثله القانوني، وإلا اعتبر الإقرار كأن لم يكن.

وفي جميع الأحوال يجب أن يكون الإقرار موقعا من محاسب مقيد بجدول المحاسبين والمراجعين وذلك بالنسبة لشركات الأموال والجمعيات التعاونية، والأشخاص الطبيعيين وشركات الأشخاص إذا تجاوز رقم الأعمال لأي منهم مليوني جنيه سنويا.

وفي حالة وفاه الممول خلال السنة يجب علي الورثة أو وصي التركة أو المصفي أن يقدم الإقرار الضريبي عن الفترة السابقة علي الوفاة خلال تسعين

The tax return shall be submitter within the following dates:

a) Before the 1st of April of each year following the end of the fiscal period, concerning the year preceding it, with regard to the natural persons.
b) Before the 1st of May of each year or four month following the fiscal year end date, with regard to the juridical person.

The tax return shall be signed by the taxpayer or his legal representative, If an independent accountant draws up the tax return, he shall sign it together with the taxpayer or whoever represents him legally, otherwise the tax return shall be considered as null and void.

In all cases, the tax return shall be signed by an accountant registered in the accountants and auditors list, with regard to the associations of capital, cooperative societies, natural persons, and partnerships, if the turnover of any of them exceeds two million pounds annually.

In cases of the taxpayer's decease during the year, the successors, or the administrator or liquidator shall submit the tax return on the period preceding

من تاريخ الوفاة وأن يؤدي الضريبة المستحقة علي الممول من مال التركة .

وعلي الممول ، الذي تنقطع إقامته بمصر ، أن يقدم الإقرار الضريبي ، قبل انقطاع إقامته بستين يوما علي الأقل ما لم يكن هذا الانقطاع لسبب مفاجئ خارج عن إرادته .

وعلي الممول الذي يتوقف عن مزاولة نشاطه بمصر توقفا كليا أن يقدم الإقرار الضريبي خلال ستين يوما من تاريخ التوقف.

the decease, within ninety days from the date of death and settle the tax payable by the taxpayer from the funds and property of the legacy.

The taxpayer, whose residence in Egypt is discontinued, shall submit the tax return at least sixty days before the discontinuance of his residence unless this discontinuance is due to a sudden cause beyond his control.

The taxpayer, who discontinues exercising his activity totally in Egypt, shall submit the tax return within sixty from the date of discontinuance.

2- المادة (84) من القانون

تلتزم المصلحة بقبول الإقرار الضريبي المنصوص عليه في المادة 82 من هذا القانون علي مسئولية الممول .

ومع مراعاة أحكام الفقرة الثانية من المادة 63 من هذا القانون يلتزم الممول بسداد مبلغ الضريبة المستحق من واقع الإقرار في ذات يوم تقديمه بعد استنزال الضرائب المخصومة

The administration shall accept the tax return prescribed in Article (82) of the present law on the taxpayer's responsibility.

Subject to the provisions of the second clause of Article (63) of the present law, the taxpayer shall settle the amount of the due taxable based on the tax return, on the very day of its submission after reducing

والدفعات المقدمة ، وفي حالة زيادة الضرائب المخصومة والدفعات المقدمة علي مبلغ الضريبة المستحقة يتم استخدام الزيادة لتسوية المستحقات الضريبية السابقة ، فإذا لم توجد مستحقات ضريبية سابقة التزمت المصلحة برد الزيادة ما لم يطلب الممول كتابة استخدام هذه الزيادة لسداد أية مستحقات ضريبية في المستقبل .

the deducted taxes and advance payments. In case the deducted taxes and advance payments exceed the amount of the due tax, the increase shall be used for settling the previous tax claims. If there are no previous tax claims, the administration shall pay back the increase unless the taxpayer does not request in writing using that increase for settling any tax dues in the future.

3- المادة (85) من القانون

إذا طلب الممول قبل تاريخ انتهاء المدة المحددة لتقديم الإقرار بخمسة عشر يوما علي الأقل مد ميعاد تقديمه وسدد في تاريخ تقديم الطلب مبلغ الضريبة من واقع تقديره الوارد فيه يمتد ميعاد تقديم الإقرار مدة ستين يوما ، وذلك دون أن يكون لامتداد الميعاد أثر علي ميعاد سداد الضريبة ولا علي ميعاد استحقاق مقابل التأخير عن أي مبلغ لم يسدد منها .

If the taxpayer requests extending the date of submitting his tax return, at least fifteen days before the ending of the period determined for its submission, and settles on the date of submitting the request the tax amount according to his estimation as mentioned in the tax return, the date of submitting the tax return shall be extended for a period of sixty days, without such extension of the date having an effect on the date of tax settlement or on the due date of paying the delay fine on any amount there of remaining unsettled.

4- المادة (109) من اللائحة التنفيذية

| | |
|---|---|
| للمصلحة تصحيح الأخطاء الحسابية الواردة بالإقرار الضريبي بعد تقديمه، ويتم إخطار الممول بنتيجة التصحيح وإرفاق شيك بالمبلغ المستحق للممول أو مطالبته بالفروق المستحقة عليه على النموذج رقم (30 إقرارات) ويكون طلب الممول مد ميعاد تقديم إقراره الضريبي، طبقا للمادة (85) من القانون، على النموذج رقم (26 طلبات)، ويجوز تقديم الطلب بالأساليب الالكترونية أو بكتاب موصي عليه مصحوبا بعلم الوصول على أن يكون تاريخ وصول الكتاب سابقا على تاريخ انتهاء المدة المحددة لتقديم الإقرار بخمسة عشر يوما. | The Taxation Authority may correct the accounting errors found in the tax return after its submission, and the taxpayer shall be notified of the correction results, besides attaching to the notification a check for the taxpayer with the amount due to him or claiming from him the differences due on him, on form No. 30 (tax returns). The taxpayer's request for extending the time limit for submitting his tax return, according to article (85) of the law, shall be made on form No. 26 (requests). The request may be submitted through the electronic methods or by a registered letter with acknowledgment of receipt, providing the arrival date of the letter shall precede, by fifteen days, the expiry date of the period determined for submitting the tax return. |

**ثانياً : الشرح والتحليل والتقييم**

1- وفقا لنص المادة (83) من القانون يتعين على كل شخص طبيعي أو اعتباري تقديم الإقرار الضريبي خلال المواعيد التالية :

**A) الشخص الطبيعي**

قبل أول أبريل من كل سنة تالية لانتهاء الفترة الضريبية عن السنة السابقة لها.

**B) الشخص الاعتباري**

قبل أول مايو من كل سنة أو خلال أربعة أشهر تالية لتاريخ انتهاء السنة المالية.

**C) في حالة وفاة الممول خلال السنة**

يجب على وصى التركة أو المصفى تقديم الإقرار الضريبي عن الفترة السابقة على الوفاة خلال 90 يوما من تاريخ الوفاه وتأثير الضريبة المستحقة عليه من مال التركة.

D) يجب على الممول تقديم الإقرار الضريبي قبل انقطاع أقامته بعدد 60 يوما على الأقل ما لم يكن ذلك الانقطاع لسبب مفاجئ خارج عن إرادته.

**E) في حالة توقف الممول عن مزاولة نشاطه كلياً بمصر**

يجب أن يقدم الممول الإقرار الضريبي خلال 60 يوما من تاريخ التوقف.

2- طبقاً لنص المادة (85) من القانون يجوز للممول مد ميعاد تقديم الإقرار مدة 60 يوم في حالة طلبه لذلك على النموذج رقم (26 طلبات)[1] بخمسة عشر يوماً قبل تاريخ إنتهاء المدة المحددة لتقديمه على أن يسدد في تاريخ تقديم الطلب مبلغ الضريبة من واقع تقديره الوارد به دون أن يكون الامتداد اثر على ميعاد سداد الضريبة ولا على ميعاد استحقاق مقابل التأخير عن اى مبلغ لم يسدد منها .

3- طبقاً لنص المادة (83) من القانون يتم اعتماد الإقرار بتوقيعه عن طريق الممول (طبيعي أو اعتباري) أو من يمثله قانوناً ،وإذا اعد الإقرار محاسب مستقل فعلية التوقيع على الإقرار مع الممول أو الممثل القانوني وإلا أعتبر الإقرار كأن لم يكن[2].

---

[1] ويجوز تقديم الطلب بالاساليب الالكترونية .

[2] أصدر وزير المالية القواعد العامة لاعتماد المحاسب القانونى المستقل الموقع على الاقرار الضريبى للممول ، وقد تضمنت القواعد ضرورة الحصول من ادارة الشركة على البيانات والمعلومات والاطلاع على الدفاتر والمستندات التى يرى المحاسب ضرورتها لمراجعة الاقرار واعتماده والتحقق من مطابقة للبيانات الواردة بالاقرار الضريبى مع ماورد بالدفاتر والمستندات والقوائم المالية وتقرير مراقب الحسابات عليها . أن تتم مراجعة الاقرار الضريبى وفقاً لمعايير المراجعة المصرية والتى تنص على اجراء فحص اختبارى للمستندات المؤيدة ، الالتزام لدى مراجعة الاقرار واعتماده بما ينص عليه قانون الضريبة على الدخل الصادر بالقانون 91 لسنة 2005 ولائحته التنفيذية ، وعلمه التام بالجزاءات والعقوبات الواردة بقانون الضرائب على الدخل ، ولا شك ان هذه القواعد هدفها ازالة الجدل والمخاوف التى ابداها المحاسبون القانونيون من العقوبات التى جاءت بها المادة 132 من قانون الضرائب الجديد ضد المحاسبين غير الملتزمين .

وفى جميع الأحوال يجب أن يكون الإقرار موقعاً من محاسب مقيد بجدول المحاسبين والمراجعين بالنسبة إلى:

- شركات الأموال .
- الجمعيات التعاونية .
- الأشخاص الطبيعيين وشركات الأشخاص إذا تجاوز رقم الأعمال لاى منهم عن 2000000 سنويا .

4- تنص الفقرة الثانية من المادة (84) على إلتزام الممول بسداد مبلغ الضريبة المستحقة من واقع الإقرار بعد استنزال الضرائب المقدمة والدفعات المقدمة ، وفي حالة زيادة الضرائب المخصومة والدفعات المقدمة على مبلغ الضريبة المستحقة ، يتم استخدام الزيادة في تسديد أي مستحقات ضريبية سابقة أو في حالة عدم وجود أية مستحقة تلتزم المصلحة برد الزيادة ما لم يطلب الممول كتابة استخدامها في سداد أية مستحقات ضريبية في المستقبل .

5- وفقاً لنص المادة (109) من اللائحة التنفيذية للمصلحة تصحيح الأخطاء الحسابية الواردة بالإقرار الضريبي بعد تقديمه ويتم أخطار الممول بنتيجة التصحيح وإرفاق شيك بالمبلغ المستحق للممول أو مطالبته بالضرائب المستحق عليهم النموذج رقم (30 إقرارات).

وزارة المالية
مصلحة الضرائب العامة

نموذج رقم (٣٠١) إقرارات
(يرسل بالبريد المسجل مصحوبا بعلم الوصول)

# إخطار بالأخطاء الحسابية الواردة بالإقرار الضريبى

السيـــد :

العنـــوان :

النشاط : رقم الملف :

تحية طيبة وبعد ..

نحيطكم علماً أنه بمراجعة البيانات الواردة بإقراركم الضريبى مراجعة حسابية تبين

أن صافى الربح / الإيراد أو الخسارة مبلغ بدلاً من الوارد

بالإقرار وعليه يستحق ☐ لكم
مبلغ جنيها
☐ عليكم

المبلغ بالحروف لا غير

☐ مرفق طيه شيك بالمبلغ .

☐ برجاء سداد المبلغ المستحق عليكم خلال ثلاثين يوماً من تاريخ الاستلام .

وتفضلوا بقبول فائق الاحترام ..

تحريراً فى يوم شهر سنة

رئيس المأمورية

## 3/2/5 التزامات الجهات المختصة بتطبيق أحكام الخصم [1]

### أولاً : النصوص القانونية

### 1- المادة (86) من القانون

علي الجهات الملتزمة بتطبيق أحكام الخصم أداء المبالغ المخصومة في موعد أقصاه آخر أبريل ويوليو وأكتوبر ويناير من كل عام وعليها توفير السجلات اللازمة للفحص بمعرفة المصلحة، علي أن تتضمن البيانات التالية عن كل فترة ضريبية:

(أ) المبالغ المدفوعة والشخص المتلقي لها.

(ب) الضريبة المستقطعة من هذه المبالغ.

وترسل تلك الجهات صورة من السجلات المشار إليها إلي المصلحة لحفظها وذلك وفقاً للقواعد والإجراءات التي تحددها اللائحة التنفيذية لهذا القانون.

The entities that are committed to apply the deduction provisions shall pay the deducted amounts within a date not later than the end of April, July, October, and January of each year, and shall provide the registers necessary for inspection by the administration, providing they shall comprise the following data on each fiscal period:

a) The amounts paid and the individual receiving them.

b) The tax deducted from those amounts.

Those entities shall send to the administration a copy of the said registers for keeping them, according to the rules and procedures to be determined in the executive regulations of the present law.

---

[1] ينتقد المؤلف موقع ترتيب نص المادة 86 من القانون والمادتين 110 ، 111 من اللائحة التنفيذية تحت عنوان الاقرارات الضريبية حيث الاحرى ان تكون موقعها فى الكتاب الخامس الخصم والتحصيل والدفعات المقدمة تحت حساب الضريبة .

2- المادة (110) من اللائحة التنفيذية

على الجهات الملتزمة بتطبيق أحكام الخصم تحت حساب الضريبة أداء المبالغ المخصومة في موعد أقصاه آخر أبريل ويوليو وأكتوبر ويناير من كل عام من واقع السجلات المنصوص عليها في المادة (111) من هذه اللائحة ، ويجب أن تتضمن هذه السجلات البيانات التالية عن كل فترة ضريبية :

1 - أسم الشخص المتلقي لهذه المبالغ ورقم ملفه الضريبي والمأمورية المختصة .

2 - مقدار المبالغ المدفوعة ونسبة الخصم تحت حساب الضريبة .

3 - رقم الشيك الخاص بتوريد هذه المبالغ وتاريخه .

وعلى هذه الجهات توفير السجلات المشار إليها للمختصة بالإدارة العامة للتحصيل تحت حساب الضريبة المختصة ، ويجب إرسال صورة من هذه السجلات إلى الإدارات المختصة .

The entities that are committed to apply the provisions of deduction for accounts of the tax shall pay the deducted amounts within a date not later than the end of April, July, October, and January of each year, based on the registers prescribed in article (111) of the present regulations. These registers shall comprise the following data for each fiscal period:

1 – Name of the person receiving these amounts, his tax file No. , and the concerned tax district office.

2 – The amount paid and the percentage of deduction for account of the tax.

3 – Number and date of the check by which these amounts are delivered.

These entities shall provide the registers referred to above, for verification by the concerned general department of collection for account of the tax. A copy of these registers shall be sent to the concerned departments.

3- المادة (111) من اللائحة التنفيذية

| The entities committed to apply the provisions of deduction and collection for account of the tax shall hold the following two registers:<br>1 – One or more registers according to the number of parties dealing with such entities, comprising:<br>A – The name of the recipient of these amounts, his tax file No., and the concerned tax district office.<br>B – amounts paid, and the percentage of deduction for account of the tax.<br>2 – A register for recording the movement of settlements delivered very 3 months along with indicating the data of the check and the beneficiary entity. | علي الجهات الملتزمة بتطبيق أحكام الخصم والتحصيل تحت حساب الضريبة إمساك السجلين الآتيين:<br>1 – سجل أو أكثر حسب عدد المتعاملين معها يتضمن:<br>أ – أسم الشخص المتلقي لهذه المبالغ ورقم ملفه الالضريبة مأمورية المختصة.<br>ب – مقدار المبالغ المدفوعة ونسبة الخصم تحت حساب الضريبة .<br>2 – سجل تدون به حركة التسديدات التي يتم توريدها كل ثلاثة أشهر مع توضيح بيانات الشيك والجهة المستفيدة . |
|---|---|

## ثانياً : الشرح والتحليل والتقييم

تطبيقاً لحكم المادة (86) من القانون والمواد (110 ، 111) من اللائحة التنفيذية على الجهات الملتزمة بتطبيق أحكام الخصم :

1- أداء المبالغ المخصومة في موعد أقصاه آخر أبريل ويوليو وأكتوبر ويناير من كل عام.

2- امساك السجلات اللازمة للفحص بمعرفة المصلحة (الإدارة العامة للتحصيل تحت حساب الضريبة) على أن تتضمن البيانات التالية لكل فترة ضريبية:

a- مقدار المبالغ المدفوعة ونسب الخصم تحت حساب الضريبة.

b- اسم لشخص المتلقي ورقم ملفه الضريبي أو المأمورية المختصة.

c- رقم الشيك الخاص بتوريد تلك المبالغ وتاريخه.

3- يتعين على تلك الجهات إمساك السجلين الآتيين :

a- سجل أو أكثر حسب المتعاملين معيا .

b- سجل تدون به حركة التسديدات التي يتم توريدها كل 3 أشهر.

### 4/2/5 تقديم الممول إقرار ضريبي معدل

#### أولاً : النصوص القانونية

1- المادة (87) من القانون

إذا اكتشف الممول خلال فترة تقادم دين الضريبة سهوا أو خطأ في إقراره الضريبي الذي تم تقديمه إلي مأمورية الضرائب المختصة، يلتزم فورا بتقديم إقرار ضريبي معدل بعد تصحيح السهو أو الخطأ.

وإذا قام الممول بتقديم الإقرار الضريبي المعدل خلال ثلاثين يوما من الموعد القانوني لتقديم الإقرار، يعتبر الإقرار المعدل بمثابة الإقرار الأصلي.

ويكون لبنوك وشركات ووحدات القطاع العام وشركات قطاع الأعمال العام والأشخاص الاعتبارية العامة تقديم إقرار نهائي خلال ثلاثين يوما من تاريخ اعتماد الجمعية العمومية لحساباتها ، وتؤدي فروق الضريبة من واقعها .

وفي حالة تقديم إقرار معدل وفقا للفقرتين الثانية والثالثة ، لا يعتبر الخطأ أو السهو في الإقرار مخالفة أو جريمة جنائية .

If the taxpayer discovers, during the period of limitations of the tax debt, an oversight, or error in his tax return submitter to the concerned tax district office, he shall forthwith submit an amended tax return after correcting the oversight or error.

If the taxpayer submits the amended tax return within thirty days from the legal date of submitting the tax return, the amended tax return shall be considered as good as the original tax return.

The banks, public sector companies and units, public business sector companies, and the public juridical persons, may submit a final tax return within thirty days form the date of approving their accounts by the general assembly, and the tax difference shall be settled based on those accounts.

In case of submitting an amended tax return according to the second and third clauses, the error or oversight in the tax return shall not be considered a violation or crime.

2- المادة (112) من اللائحة التنفيذية

| لا يجوز للممول تقديم إقرار ضريبي معدل، طبقا للمادة (87) من القانون، إذا استعمل إحدى الطرق التي يعد فيها متهربا طبقا للمادة (133) من القانون، وتم اكتشاف ذلك من قبل المصلحة. | The taxpayer may not submit a modified tax return, according to article (87) of the law, if he uses one of the methods in which he is considered tax evader according to article (133) of the law and this is detected by the taxation authority. |
|---|---|

**ثانياً : الشرح والتحليل والتقييم**

1- وفقا لنص الفقرة الأولى من المادة (87) من القانون يحق للممول تقديم إقرار ضريبي معدل إذا اكتشف خلال فترة تقادم الضريبة سهوا أو خطأ في إقراره الذي تم تقديمه للمأمورية المختصة لتصحيح السهو أو الخطأ.

ولا يجوز تقديم ذلك الإقرار المعدل وفقا لنص المادة (112) من اللائحة التنفيذية إذا استعمل احد الطرق التي يعد فيها متهربا وفقا للمادة 133 من القانون وتم اكتشاف ذلك من قبل المصلحة.

2- وفقا لنص الفقرة الثانية من المادة (87) من القانون إذا قام الممول بتقديم الإقرار الضريبي المعدل خلال 30 يوما من الموعد القانوني لتقديمه يعتبر الإقرار المعدل بمثابة الإقرار الاصلى .

3- يجوز للبنوك وشركات ووحدات القطاع العام وشركات قطاع الأعمال العام والأشخاص الاعتبارية العامة تقديم إقرار نهائي خلال 30 يوم من تاريخ اعتماد الجمعية العمومية لحساباتها مع أداء فروق الضريبة من واقعها.

4- في حالة تقديم الإقرار المعدل (حسب الفقرة الثانية والثالثة) - لا يعد الخطأ أو السهو مخالفة أو جريمة جنائية .

## 5/2/5 لا يجوز للمصلحة عدم الاعتداد بالدفاتر المنتظمة للممول

### أولاً : النصوص القانونية

1- المادة (88) من القانون

| لا يجوز للمصلحة عدم الاعتداد بالدفاتر والسجلات المنتظمة للممول وفقا لنص المادة 78 من هذا القانون أو إهدارها إلا إذا أثبتت المصلحة بموجب مستندات تقدمها عدم صحتها. | The administration may not refrain from reckoning with the taxpayer's regular books and registers according to the text of Article (78) of the present law unless it proves their non- validity by virtue of documents submitted thereby. |
|---|---|

2- المادة (113) من اللائحة التنفيذية

| في تطبيق حكم المادة (88) من القانون ، لا يجوز للمصلحة عدم الاعتداد بالدفاتر والسجلات التي يمسكها الممول أو إهدارها إلا إذا أثبتت المصلحة بالمستندات عدم صحة ما ورد بهذه الدفاتر والسجلات . | In applying the provision of article (88) of the law, the taxation authority may not refuse to reckon with the books and registers held by the taxpayer, unless the taxation authority establishes by document the invalidity of the contents of these books and registers. |
|---|---|

### ثانياً : الشرح والتحليل والتقييم

لايجوز للمصلحة عدم الاعتداد بالدفاتر والسجلات المنتظمة للممول وفقاً لنص المادة 87 من القانون أو إهدارها وفقاً لنص المادة (113) من اللائحة التنفيذية إلا إذا ثبت المصلحة بالمستندات المقدمة عن طريقها عدم صحة ما ورد بتلك السجلات .

### 6/2/5 تطبيقات المحاسبة على إعداد الإقرارات الضريبية

تضمنت نصوص القانون في المـواد (82 – 88) علـى مسـئولية الممول عن إقراره الضريبي ولم يتضمن النص طلب نفس الصيغة مـن المحاسب عند توقيعه على الإقرار الضريبي مع الممول ، في حين تـم النص على التزام مصلحة الضرائب على قبول الإقرار الضريبي علـى مسئولية الممول دون مراجعة أو إبداء الرأي عليه .

ولذلك فإن الصيغة المدرجة بصدر نماذج الإقرارات الضريبية تزيداً ليس له مبرر ، حيث تم اضافة حكم يقضي بأن توقيع المحاسب القانوني المقيد بالسجل العام للمحاسبين والمراجعين على الإقرار الضريبي يعـد اعتماداً له ، وإقراراً منه بأن صـافي الـربح الخاضـع للـضريبة (أو الخسارة) قد أعد وفقاً لأحكام القانون واللائحة ، ومن هنا فـإن صـيغة المطلوب أن يوقع عليها المحاسب القانوني تزيده عما ورد باللائحة التي هي أيضاً تزيد على القانون .

ولذلك فإن صيغة ذلك الإقرار المنصوص عليها في صـدد نمـاذج الإقرارات الضريبية يوسع من دائرة الاتهام في حكم المحاسب القـانوني الذي يوقع على تلك الإقرارات زيادة عما هـو منـصوص عليـه فـي القانون، فذلك التوقيع يعد تسليماً بفرضية الاتهام والتجريم مقدماً ، فضلاً عن مخالفة ذلك لمعايير المراجعة المتعارف عليها .

ولذلك فقد أصدر وزير المالية تعليمات تتضمن ضوابط تحديد مسئولية المحاسب القانوني الذي يعتمد الإقرار الضريبي [1].

ورغماً عن ذلك لم تتضمن تلك التعليمات أي تعديل أو تغيير لصيغة الإقرار محل الخلاف ، حيث يتعين أن تأتي تلك الصيغة المعدلة أن تكون متوافقة مع معاير المراجعة الدولية أوالمصرية وقد اتجه المحاسبون إلى إرفاق تقرير منفصل موقع منه في حدود ما قام به من مراجعة واعتماد للإقرار بشكل يوضح مسئوليته القانونية وفيما يلي نموذج لذلك التقرير .

**تقرير المحاسب القانوني**

**باعتماد الإقرار الضريبي**

**لشركة ..........................**

**عن الفترة المالية من ...... حتى ........**

**(ملف ضريبي رقم ............ ، مأمورية ضرائب ..........)**

قمنا بمراجعة واعتماد الإقرار الضريبي (نموذج إقرارات) المرفق بهذا التقرير ، علماً بأن الإقرار الضريبي قد أعدته إدارة الشركة وتحت مسئوليتها ، وقد تم الاعتماد بالكامل على صافي الربح (الخسارة) المحاسبي الوارد بقائمة الدخل ضمن القوائم المالية للشركة المعدة بمعرفة إدارة الشركة وفقاً لمعايير المحاسبة المصرية .

---

[1] التعليمات العامة رقم لسنة 2006 الصادرة من وزير المالية بخصوص ضوابط تحديد مسئولية المحاسب القانوني عند اعتماد الإقرار الضريبي .

وفي سبيل اعتمادنا للإقرار الضريبي فقمنا بفحص البيانات الواردة به وفقاً لمعايير المراجعة المصرية التي تتطلب فحصاً إختبارياً للمستندات والحسابات والدفاتر والأدلة المؤيدة لها ، وفي ضوء ما ورد بتقرير مراقب الحسابات على القوائم المالية للشركة على البيانات والإيضاحات التي رأيناها ضرورية لأغراض المراجعة .

وفي رأينا أن صافي الربح الخاضع للضريبة (الخسارة) كما ورد بالإقرار الضريبي المرافق قد أعد وفقاً لأحكام قانون الضريبة على الدخل رقم 91 لسنة 2005 ولائحته التنفيذية ، وأن البيانات الواردة بالإقرار الضريبي تعطي صورة واضحة للعناصر المطلوبة لتحديد وعاء الضريبة .

تحريراً في .......

**المحاسب القانوني**

**الاسم :**

**التوقيع :**

ومن وجهة نظر المؤلف توجد عديد من الملاحظات العملية التي يمكن توجيهها إلى تلك الإقرارات [1]:

1- لم تتضمن تلك الإقرارات شرط ارفاق القوائم المالية للأشخاص الطبيعية أو الاعتبارية والمعتمدة من مراقب حساباتها ، حيث اكتفت النماذج على ملخص لتلك القوائم مما قد أثار لبساً بين ما يتم كتابته في ذلك الملخص وما يتم ايضاحه في تلك الإقرارات من بيانات .

2- تتسم نماذج الإقرارات بعدم المرونة حيث أنها تخاطب نوع واحد من الأنشطة التجارية والصناعية ، وتلك النماذج غير ملائمة لعديد من الأنشطة الأخرى كالنشاط الصناعي أو السياحي أو الفندقي .

3- لم تتضمن النماذج الخاصة بالإقرار عن المرتبات كيفية تسوية الأجر الذي يحصل عليه الممول من غير جهة عمله الأصلية إذا تعدى هذا الأجر أكثر من 50% من دخله أو أمضى في تلك الجهة أكثر من 50% من وقته .

4- لم تتضمن نماذج الإقرار خانة خاصة بالمزايا العينية التي قد يحصل عليها الممول من جهة عمله ، ولم تتضمن أيضاً شرط ارفاق الشهادة الصادرة من جهة العمل .

---

[1] يتفق مع تلك الملاحظات العديد من الكتابات والدراسات ينظر على سبيل المثال :
- محمد محمود النفراوي ، نماذج الإقرارات الضريبية في الضريبة على الدخل في ظل أحكام القانون 91 لسنة 2005 – نظرة تحليلية وتطبيقية ، بحث منشور في المؤتمر الضريبي الحادي عشر للجمعية المصرية للمالية العامة والضرائب القانون 91 لسنة 2005 بشأن الضريبة على الدخل – مشكلات ومعوقات التطبيق ومقترحات الحلول ، 19 – 22 يونيو دار الدفاع الجوي – القاهرة .
- عبد العظيم إبراهيم عبد العظيم ، الانتقادات التي وجهت إلى الإقرارات الضريبية الجديدة بحث منشور بالمؤتمر الضريبي الحادي عشر للجمعية المصرية للمالية العامة والضرائب .
- محمد عامر سيف ، أحكام تثير الجدل بقانون الضريبة على الدخل ، بحث منشور بالمؤتمر الضريبي الحادي عشر للجمعية المصرية للمالية العامة والضرائب .

5- تضمن الإقرار عدم السماح للممول بإجراء مقاصة بين صافي الإيرادات من المرتبات وأية خسارة في النشاط التجاري أو الصناعي أو المهني أو إيرادات الثروة العقارية التي يتم تحديدها على اساس فعلي بالمخالفة لأحكام القانون ذاته .

6- فرق النموذج على نحو مختلف للقانون بين حالتي المحاسبة (مؤيدة بحسابات أو غير مؤيدة بحسابات) فيما يتعلق بالمبالغ التي يؤديها الممول إلى نقابته لنظامها الخاص بالمعاشات وأقساط التأمين على الحياة والتأمين الصحي على الممول لمصلحته ولمصلحة زوجه وأولاده القصر وذلك على الرغم :

A) أن النموذج وحد بين مفردات الإيرادات في الحالتين وفقا للقانون .

B) أن النموذج تضمن بيانا إرشاديا موضحاً بـه ماهيـة التكـاليف والمصروفات اللازمة لمباشرة المهنة ، وهي بنود يتكبدها كلا النـوعين من المموالين ، ومن ثم فهي التي تغطيها نسبة العشرة في المائـة التـي نص عليها القانون دون غيرها .

C) أن النموذج قد أقر بحساب صافي الإيراد على مرحلتين أولاهما صافي الإيراد بعد التكاليف والمصروفات اللازمة لمباشرة المهنة وقبـل التبرعات ، والثانية بعد خصم المبالغ المؤداه للنقابة والتأمين على الحياة والتأمين الصحي ، وهو ما يخالف تطبيق أحكام القانون على نحو صحيح .

7- لم يتضمن النموذج جدولاً يبين كيفية معالجة العقود طويلة الأجل طبقاً لأحكام القانون واللائحة وعلاقة هذه المعالجة مع ما هو وارد بقائمة الدخل المعدة من قبل الشركة .

8- بالمقارنة بين الجدول رقم (113) في نموذج إقـرار الـشخص الطبيعي والجدول رقم (414) في نموذج إقرار الـشخص الاعتبـاري (وهما خاصان بالإعفاءات من الضريبة) يتبين وجود خطأ في النمـوذج الأخير باضافة البند رقم (1) الخاص بـ (( الزيادة في العوائـد الدائنـة المعفاة أو غير الخاضعة للضريبة عن العوائد المدينة )) وهـو بنـد لا يوجد ما يؤيده نص في القانون فيما يتعلق بالشخص الإعتباري .

9- لم يوضح النموذج كيفية تحديد قيمة العوائد المدينـة المـسموح بخصمها طبقاً للمعالجة المنصوص عليهـا فـي القـانون ، حيـث أن المعادلات الواردة بالجدول رقم (501) لم تحدد طريقة حساب هذه القيمة .

10- طلب النموذج من الشخص الطبيعي أن يحدد نـوع النـشاط ، بينما لم يطلب النموذج الأخر من الشخص الاعتباري تحديد نوع نشاطه، وبالرغم من ذلك كان النموذجين جامدان ولا يتسمان بالمرونـة الكافيـة لاستيعاب البنود الواردة في قائمة الدخل المعدة طبقاً لمعايير المحاسـبة وطبقاً لطبيعة نشاط المنشأة .

11- عند إجراء المطابقة بين قائمة الدخل التي يتـضمنها الإقـرار والمستخرجة من حسابات المنشأة وبين قائمة الدخل المنصوص عليها في أول الإقرار نجد أنها لا تساعد على إجراء التعديلات عليها (وفقاً لأحكام القانون) بسهولة ووضوح .

12- قامت النماذج بتجميع بنود الإيرادات على اختلافها وكذلك بنود المصروفات والاهلاكات والمخصصات وغير ذلـك بطريقـة تخـالف

الاعراف والأصول المحاسبية على نحو لا يساعد على إجراء الربط بين هذه البنود قبل وبعد تسويتها طبقاً للقانون .

**13- توقيع المحاسب على الإقرار على جميع النماذج الضريبية للإقرارات**

حددت المادة (78) من القانون 91 لسنة 2005 من هم الملتزمون بإمساك الدفاتر وحددت المادة (83) من القانون 91 لسنة 2005 من هم الملزمون باعتماد إقرارهم الضريبي من المحاسب بنص خاص ، فأطلق العموم بالنص العام للمادة 78 دون تقييد الشرط المنصوص عليه بالمادة (83) ، بمعنى أن الممول الملزم بإمساك الدفاتر في المادة (78) غير ملزم باعتماد إقراراه من المحاسب القانوني إلا إذا انطبق عليه النص الخاص الوارد بالمادة (83) .

فما الحاجة لوجود اسم المحاسب وتوقيعه على جميع النماذج الضريبية دون استثناء ؟!

**14- عدم إلزام الممول باعتماد حساباته من المحاسب القانوني**

في نصوص المواد الواردة بالقانون والخاص بإمساك دفاتر ذات حسابات منتظمة لم يأت ذكر إلزام الممول باعتماد حساباته من محاسب قانوني "حساباته وليس إقراراه" وبذلك أطلق القانون للممول حرية مراجعة حساباته بواسطة محاسب قانوني فيكون على العموم أن يعد الممول حساباته بنفسه دون الحاجة غلى اعتماد المحاسب القانوني ولذلك تم التحفظ على عدم اللبس بين اعتماد المحاسب القانوني للحسابات واختلافها مع اعتماد المحاسب القانوني للإقرار الضريبي المحددة بالمادة

(83) من القانون ، ومن الجدير بالذكر أن القـانون 159 نـص علـى وجوب تعيين مراقب حسابات لشركات الأموال .

**15- قصور في منطوق موعد تقديم الإقرار**

جاء في المادة (135) ق 91 لسنة 2005 عند تحديد مخالفة تقـديم الإقرار – الفقرة [1] "الامتناع على تقديم الإقرار الضريبي" وقـد ثـار الجدل في لفظ الامتناع هذا من جهة ، ومن جهة أخـرى فـإن قـصور الفقرة لحلوها من لفظ في " في الموعد المحدد " جعل من تقديم الإقـرار بعد الموعد "شريطة أن يكون ذلك قبل الفحـص" مخالفـة ولا عقوبـة ولإيضاح ذلك يتم مقارنتها بالمادة (92) ق 187 لسنة 93 والتي نصت على عدم تقديم الإقرار في الموعد المحدد ، ففي القانون 91 فإن الممول الذي يقدم إقراره بعد الموعد يعد مخالفاً لنص المادة (82) ولا نجد لـه عقوبة لمخالفته الموعد .

**16- إقرار الممول والمحاسب داخل الإقرار الضريبي**

جاء في الصفحة الأولى داخل الإقرار الضريبي إقراراً مـن ثـلاث فقرات ، يوقع عليه كل من الممول والمحاسب القانوني معتمد الإقـرار وقد أثار هذا الإقرار إنتقادات الكثير ، وأكثر ما أثـار حفيظـتهم هـم المحاسبون ، لما اتصف به هذا الإقرار من غلظة الأسلوب ، ووضع كل من الممول والمحاسب في صورة المهدد بعقوبات نتيجة مخالفـات لـم يشرع في ارتكابها ، فأثار جدلاً وصل إلى حـد الاجتمـاع والإجمـاع للمطالبة بحذف هذا الإقرار ، وكان لتأثير هـذه الزوبعـة أن صـدرت

التعليمات العامة رقم 1 لسنة 2006 لتخفيف الحدة ، ومن باب المكـــابرة في الرجوع عن نموذج صدر بالفعل .

وهذا الإقرار جاء في جميع نماذج الإقرارات الضريبية (27 ، 28) متضمنين عبارة " من واقع الدفاتر والمستندات المؤيدة " ، ومـــن هــذه الإقرارات إقرار الشخص الطبيعي الغير مؤيد بالمستندات ، فتــضارب نوع الإقرار "الغير مؤيد" مع نص الإقرار بالداخل " من واقـــع الـــدفاتر والمستندات المؤيدة " والواضح من صيغة الإقرار أنه أعد بهدف ، وطبق على جميع النماذج دون مراعاة هذا الهدف .

**17- لا عقوبة للشخص الإعتباري مقدم الإقرار غير مستند لدفاتر**

لما كانت المادة (78) قد ألزمت شريحة مـــن الأشـــخاص الطبعيـــة بالاضافة إلى جميع الأشخاص الإعتبارية وذلك بإمساك حسابات منتظمة، وجاء بالمادة (135) من القانون 91 عقوبة لمخالفة شـــريحة الـــشخص الطبيعي الملزمة بإمساك الدفاتر ولكنها خلـــت مـــن عقوبـــة للـــشخص الاعتباري مقدم الإقرار – الغير مستند إلى حسابات منتظمة – فلم تتحقق المساواة بين كل من الشخص الطبيعي والاعتباري ، وإن كـــان أولـــى بالالتزام بإمساك الدفاتر وتقديم الإقرار الـــضريبي مـــستنداً إلـــى ذلـــك الشخص الاعتباري ، وفي رأينا أنها سقطت سهواً في سياق القانون .

**18- مخاطبة شريحة معينة دون سواها**

خاطب الإقرار شركات الأموال ولم يخاطب شركات الأشـــخاص ، ومن أمثلة ذلك " جاء في الميزانية حقـــوق المـــساهمين – رأس المـــال المدفوع – الاحتياطيات " ، وغيرها .

**19- عدم تضمين إقرار الشخص الاعتباري لإيرادات الثروة العقارية الحكمية**

اختلف الكثير في هوية امتلاك شركة لثروة عقارية دون أن تكـــون مثبتو ضمن أصول الشركة - حيث يرى البعض أنها تدخل ضمن إقرار الشركة والبعض الآخر يرى أنها تقسم بإقرارات شخص طبيعـــي لكـــل شريك لعدم ورود نص خاص بها في كتاب الأشخاص الاعتبارية مـــن القانون .

والسؤال هنا إذا كانت شركة اشخاص على ســـبيل المثـــال امتلكـــت بالشراء مبنى لم يدخل ضمن أصول الشركة ولم تأجر كمحدد المدة - أو مفروش .

فكيف تحاسب على إيراد الثروة العقارية علماً بأنه لم يظهر بالميزانية ضمن الأصول الثابتة ، هل تكون المعالجة بأن يثبـــت إيـــراد بالقيمـــة المربوطة على اساسها الضريبة العقارية - أم يعد كـــل شـــريك إقـــرار شخص طبيعي بحصة العقار ويحسب الضريبة المنصوص عليها .

20- حيث يقضي البند (8) من المادة (23) من القانون بأنه يعد من التكاليف والمصروفات واجبة الخصم التبرعات والاعانـــات المدفوعـــة للجمعيات والمؤسسات الاهلية المصرية المشهرة ........................ وذلك بما لا يجاوز (10%) من الربح السنوي الصافي للممول .

إلا أنه بالرجوع للإقرار الـــضريبي الخـــاص بالنـــشاط التجـــاري والصناعي تبين مخالفته مخالفة بينه لحرفية الـــنص الـــسابق ، وذلـــك بادراجه للخسائر المرحلة ضمن التكاليف الواجبة الخصم فـــي وضـــعية تسبق هذه التبرعات بحيث يتم حساب التبرعات الواجبة الخصم بمـــا لا

يجاوز 10% من صافي الربح المستخرج بعد خصم الخسائر المرحلة وهو ما لم يقصده المشرع من تقريره خصم هذه التبرعات بما لا يجاوز (10%) من الربح السنوي الصافي ، ومن المتفق عليه فإن الخسائر المرحلة لا تعد من التكاليف الواجبة الخصم ولا يتم خصمها إلا بعد الوصول إلى صافي الأرباح أي بعد خصم كافة التكاليف بما في ذلك التبرعات .

وما ذهب إليه الإقرار الضريبي على النحو السابق يؤدي إلى :

- استهلاك الخسائر المرحلة من أرباح غير حقيقية حيث انها تكون متضخمة بالتبرعات التي لم يتم خصمها بعد ، ويؤدي ذلك إلى سرعة التخلص من الخسائر المرحلة في أقصر وقت .
- تخفيض قيمة التبرعات الواجبة الخصم ، بسبب تخفيض صافي الربح الذي على اساسه يتم حساب هذه التبرعات – بالخسائر المرحلة ومن ثم زيادة الوعاء الضريبي .
- قد لا يتم خصم أي مبلغ للتبرعات الواجبة الخصم إذا ما استهلكت الخسائر المرحلة كامل الربح .

## 3/5 ربط الضريبة Tax Assessment

| | مـــواد القانون | مواد اللائحة التنفيذية |
|---|---|---|
| 1/3/5 ربط الضريبة من واقع الإقرار وحالات تصحيحه وتعديله عن طريق المصلحة | 90 - 89 | 115 -114 |
| 2/3/5 قطع التقادم | 91 | 116 |
| 3/3/5 التواطؤ والصورية في التعامـــل بغـــرض التهرب الضريبي | 92 | — |
| 4/3/5 تصحيح الأخطاء المادية والحسابية | 93 | 117 |

## 1/3/5 ربط الضريبة من واقع الإقرار وحالات تصحيحه وتعديله عن طريق المصلحة

### أولاً : النصوص القانونية

1- المادة (89) من القانون

| The tax shall be assessed on the fixed profits, based on the tax return submitted by the taxpayer. The tax return shall be considered as an assessment of the tax and a commitment to pay it within the legal date, and the tax shall be settled based on such tax return. | تربط الضريبة علي الأرباح الثابتة من واقع الإقرار المقدم من الممول. ويعتبر الإقرار ربطا للضريبة والتزاما بأدائها في الموعد القانوني وتسدد الضريبة من واقع هذا الإقرار . |
|---|---|

2- المادة (90) من القانون

| The administration may modify the assessment based on the data mentioned in the tax return and the documents in support thereof. The administration may effect any estimated assessment of the taxable based on any available data in case the taxpayer does not submit his tax return or the data and documents in support of such tax return. If the administration has documents establishing the non-conformity of the tax return to reality, it shall notify the taxpayer, perform an inspection, correct or amend the tax return and determine the taxable revenues. | للمصلحة أن تعدل الربط من واقع البيانات الواردة بالإقرار والمستندات المؤيدة له. كما يكون للمصلحة إجراء ربط تقديري للضريبة من واقع أية بيانات متاحة في حالة عدم تقديم الممول لإقراره الضريبي أو عدم تقديمه للبيانات والمستندات المؤيدة للإقرار الضريبي . وإذا توافرت لدي المصلحة مستندات تثبت عدم مطابقة الإقرار للحقيقة فعليها إخطار الممول وإجراء الفحص وتصحيح الإقرار أو تعديله وتحديد الإيرادات الخاضعة للضريبة . |
|---|---|

| | |
|---|---|
| The head of the administration, following approval of the Minister of Finance, may assess the tax before its payment date falls due, if it deems necessary to collect it with the existence of concrete evidence that the taxpayer is planning for tax evasion by transferring his assets to another person, or taking other procedures prejudicing the collection of the tax. <br> The concerned tax district office, in these cases, shall notify the taxpayer by registered letter with acknowledgement of receipt of the assessment elements and its value, on the form to be determined in the executive regulations of the present law. | ولرئيس المصلحة ، بعد موافقة وزير المالية ، ربط الضريبة قبل حلول التاريخ المحدد لاستحقاقها إذا استلزم الأمر تحصيلها لتوفر دليل محدد بأن الممول يخطط للتهرب من الضرائب بتحالقانون. لشخص آخر أو اتخاذ إجراءات أخرى تضر بتحصيل الضريبة . <br> وعلى مأمورية الضرائب المختصة في هذه الحالات أن تخطر الممول بكتاب موصى عليه مصحوبا بعلم الوصول بعناصر ربط الضريبة وبقيمتها على النموذج الذي تحدده اللائحة التنفيذية لهذا القانون . |

3- المادة (114) من اللائحة التنفيذية

| | |
|---|---|
| The term "tax assessment", in applying the provision of article (89) of the law, shall mean determining the debt of the due tax on the basis of the taxpayer's tax return. | يقصد بربط الضريبة، في تطبيق حكم المادة (89) من القانون، تحديد دين الضريبة المستحقة من واقع الإقرار الضريبي للممول. |

4- المادة (115) من اللائحة التنفيذية

| | |
|---|---|
| Notifying the taxpayer of the tax assessment elements in the cases prescribed in article (90) of the law, and its value, shall be on form No. 19 (tax) . | يكون إخطار الممول بعناصر ربط الضريبة في الحالات المنصوص عليها في المادة (90) من القانون وبقيمتها على النموذج رقم (19 ضريبة). |

## ثانياً : الشرح والتحليل والتقييم

### 1- المقصود بربط الضريبة من واقع الإقرار

يقصد بربط الضريبة وفقا لنص المادة (89) من القانون والمادة (119) من اللائحة التنفيذية تحديد الضريبة المستحقة علي الأرباح الثابتة من واقع الإقرار المقدم من الممول، فالإقرار يعتبر أذن ربطاً للضريبة والتزاماً بأدائها في الموعد القانوني حيث تسدد الضريبة من واقعه.

### 2- حالات تصحيح المصلحة للأفراد وتعديله وإجراء ربط تقديري

بموجب نص المادة (90) من القانون للمصلحة أن تقوم بتصحيح الإقرار وتعديله وتقدير الضريبة في الحالات التالية :

A) للمصلحة تعديل الربط Modify من واقع البيانات الواردة بالإقرار والمستندات المؤيدة له

B) للمصلحة إجراء ربط تقديري estimated assessment للضريبة من واقع أية بيانات متاحة في حالة عدم تقديم الممول لإقراره أو البيانات والمستندات المؤيدة للإقرار.

C) للمصلحة تصحيح Correct الإقرار أو تعديله وتحديد الإيرادات الخاضعة للضريبة إذا توفر لها مستندات تثبت عدم مطابقة الإقرار للحقيقة.

D) لرئيس المصلحة (بعد موافقة وزير المالية) ربط الضريبة قبل حلول التاريخ المحدد لاستحقاقها إذا تطلب الأمر تحصيلها لتوفر دليل محدد بأن الممول يخطط للتهرب من الضرائب (بتحويل أصولة لشخص آخر واتخاذ إجراءات أخرى تضر بتحصيل الضريبة).

**3- وفقا لنص المادة (90) من القانون والمادة (115) من اللائحة على مأمورية الضرائب المختصة في تلك الحالات السابقة أخطار الممول لعناصر ربط الضريبة وبقيمتها على نموذج رقم (19 ضريبة).**

## عناصر ربط الضريبة وقيمتها

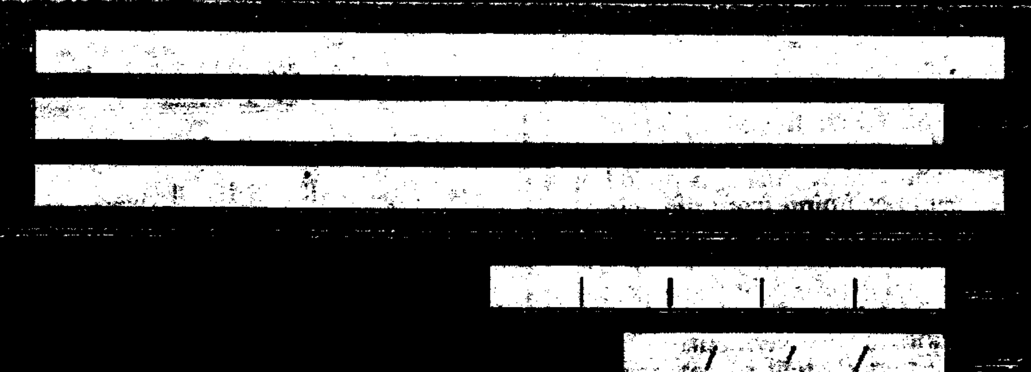
**عناصر الربط :**

في حالة وجود مرفقات بعناصر ربط الضريبة وقيمتها تعد جزءاً من النموذج

وزارة المالية

مصلحة الضرائب العامة

# إخطار
## بعناصر ربط الضريبة وقيمتها



## Limitation Interaption قطع التقادم 2/3/5

### أولاً : النصوص القانونية

1- المادة (91) من القانون

في جميع الأحوال لا يجوز للمصلحة إجراء أو تعديل الربط إلا خلال خمس سنوات تبدأ من تاريخ انتهاء المدة المحددة قانوناً لتقديم الإقرار عن الفترة الضريبية، وتكون هذه المدة ست سنوات إذا كان الممول متهرباً من أداء الضريبة.

وتنقطع المدة بأي سبب من أسباب قطع التقادم المنصوص عليها في القانون المدني، وبالإخطار بعناصر ربط الضريبة أو بالتنبيه على الممول بأدائها أو بالإحالة إلى لجان الطعن.

وللممول طلب استرداد المبالغ المسددة بالزيادة تحت حساب الضريبة خلال خمس سنوات من تاريخ نشوء حقه في الاسترداد.

In all cases, the administration my not carry out or amend the assessment except during a period of five years beginning from the date of ending the period legally determined for submitting the tax return for the fiscal period involved, and this period shall be six years for the taxpayer who evades the tax payment.

The period shall be interrupted by any of the causes of limitations interruption as prescribed in the Civil Code, and by notifying about the tax assessment elements, serving a notice on the taxpayer to pay the tax, or referring the dispute to the appeal committees. The taxpayer may request the retrieval of the amounts overpaid on account of the tax within five years from the date on which his right to the retrieval arises.

2- المادة (116) من اللائحة التنفيذية

ينقطع التقادم، في تطبيق حكم الفقرة الثانية من المادة (91) من القانون، بالإخطار بعناصر ربط الضريبة أو بالتنبيه على الممول بأدائها أو بالإحالة إلى لجان الطعن.

كما ينقطع التقادم لأي من الأسباب المنصوص عليها في القانون المدني كالمطالبة القضائية ولو رفعت الدعوى إلى محكمة غير مختصة والتنبيه والحجز والطلب الذي يتقدم به الدائن لقبول حقه في تفليسة أو في توزيع، وبأي عمل يقوم به الدائن للتمسك بحقه أثناء السير في إحدى الدعاوى، كما ينقطع التقادم إذا أقر المدين بحق الدائن إقراراً صريحاً أو ضمنياً.

In applying the provision of the second clause of article (91) of the law, limitation shall be interrupted by notifying the tax assessment elements, or warning the taxpayer to proceed with its payment, or referring the case to the appeal committees.

The limitation shall also be interrupted for any of the reasons prescribed in the Civil Code, like a judicial claim, even if the action is brought before a court of no jurisdiction, serving a warning, levying an attachment, the request submitted by the creditor to accept his right to a bankruptcy or to a distribution, and any act by the creditor for maintaining his right during a judicial proceeding. The limitation shall also be interrupted if the debtor acknowledges the creditor's right explicitly or implicitly.

**ثانياً : الشرح والتحليل والتقييم**

طبقا لنص المادة (91) من القانون والمادة (116) من اللائحة التنفيذية يراعى ما يلي :

1- لايجوز للمصلحة إجراء أو تعديل الربط إلا خلال خمس سنوات تبدأ من تاريخ انتهاء المدة المحددة قانونا لتقديم الإقرار عن الفترة الضريبية وتكـون تلك المدة ست سنوات إذا كان الممول متهربا عن أداء الضريبة[1] .

2- ينقطع التقادم بالأخطار بعناصر ربط الضريبة على الممول بأدائها أو بالإحالة إلى لجان الطعن.

3- كما ينقطع التقادم باى سبب من أسباب قطعة المنصوص عليهـا فـي القانوني المدني:

- كالمطالبة القضائية ولو رفعت الدعوى إلى محكمه غير مختصة.
- التنبيه والحجز والطلب الذي يتقدم به الدائن بقبول حقه في تفليسة أو في توزيع وبأي يعمل يقوم به الدائن للتمسك بحقه أثناء الـسير فـي أحدى الدعاوى.
- إقرار المدين بحق الدائن أقرارا صريحا أو ضمنيا.

4- للممول حق طلب استرداد المبالغ المسددة بالزيـادة تحـت حـساب الضريبة خلال خمس سنوات من تاريخ نشوء حقه في الاسترداد .

---

[1] الاحرى ان لا تكون هناك فترة للتقادم للاقرار فى احد السنوات الضريبية اذا اثبتـت المـصلحة ان الممول كان متهربا من اداء الضريبة .

## 3/3/5 التواطؤ والصورية في التعامل بغرض التهرب الضريبي

### أولاً : النصوص القانونية

1- المادة (92) من القانون

| إذا ربطت الضريبة على شخص وثبت أنه يعمل لحساب شخص آخر بطريق الصورية أو التواطؤ للحصول على أية مزايا أو للتهرب من أية التزامات مقررة بمقتضى أحكام هذا القانون، كانا مسئولين بالتضامن عن سداد الضريبة المستحقة على الأرباح. | If the tax is assessed on a person and he is established to be working for account of another person nominally or collusively for obtaining any privileges or evading any obligations prescribed by virtue of the provisions of the present law, they shall both be jointly liable for settling the tax payable on the profits. |
|---|---|

### ثانياً : الشرح والتحليل والتقييم

إذا ربطت الضريبة على شخص وثبت انه يعمل لحساب شخص آخر بطريق الصورية أو التواطؤ Nominally Or Collusively ( بغرض الحصول على أية مزايا أو للتهرب من أية التزامات مقررة بمقتضى القانون ) كانا مسئولين بالتضامن عن سداد الضريبة المستحقة على الأرباح .

## 4/3/5 تصحيح الأخطاء المادية والحسابية

### أولاً : النصوص القانونية

1- المادة (93) من القانون

| في جميع الأحوال يكون على المصلحة من تلقاء ذاتها أو بناء على طلب الممول تصحيح الأخطاء المادية والحسابية. | In all cases, the administration shall, automatically or upon the request of the taxpayer, correct the physical and accounting errors. |
| --- | --- |

2- المادة (117) من اللائحة التنفيذية

| يقصد بالأخطاء المادية ، في تطبيق حكم المادة (93) من القانون ، ورود النتيجة مخالفة للحيثيات ، ويقصد بالأخطاء الحسابية في تطبيقها الأخطاء في نقل الأرقام أو الجمع والطرح وكافة العمليات الحسابية .<br>ويعد في حكم الأخطاء المادية التي يكون على المأمورية المختصة تصحيحها من تلقاء ذاتها أو بناء على طلب الممول، جميع الحالات المنصوص عليها في المادة (124) من القانون، وذلك ما لم يصبح الربط نهائيا. | In applying the provision of article (93) of the law. The term " tangible errors" shall mean reaching a result contradicting the recitals. The term " accounting errors " shall mean, in applying the same article, the errors made in copying the figures, as well as in the addition, subtraction, and all accounting processes.<br>All the cases prescribed in article (124) of the law shall be considered as tangible errors to be automatically corrected by the concerned tax district office, or upon the taxpayer's request, unless the tax assessment becomes final. |
| --- | --- |

### ثانياً : الشرح والتحليل والتقييم

يكون على المصلحة من تلقاء ذاتها أو بناء على طلب الممول وفقاً لنص المادة (93) من القانون تصحيح الأخطاء في جميع الحالات المنصوص عليها في المادة (124) من القانون وتكون الأخطاء مادية أو حسابية Physical and accounting errors وفقاً لنص المادة (117) من اللائحة التنفيذية على النحو التالي:

A) الأخطاء المادية

- يقصد بها ورود النتيجة مخالفة للحيثيات .

- وتعد في حكمها جميع الحالات المنصوص عليها في المـادة 124 مـن القانون مالم يصبح الربط نهائيا على النحو التالي:

1- عدم مزاولة الممول اى نشاط مما ربطت عليه الضريبة .

2- ربط الضريبة على نشاط معفى منها قانوناً .

3- ربط الضريبة على إيرادات غير خاضعة للضريبة .

4- عدم تطبيق الإعفاءات المقررة قانونا .

5- الخطأ في تطبيق سعر الضريبة .

6- الخطأ في نوع الضريبة التي ربطت على الممول .

7- عدم ترحيل الخسائر على خلاف حكم القانون .

8- عدم خصم الضرائب واجبة الخصم .

9- عدم خصم القيمة الايجارية للعقارات التي تستأجره المنشأة .

10- عدم خصم التبرعات التي تحققت شروط خصمها قانونا .

11- تحميل بعض السنوات الضريبية بإيرادات أو مصروفات تخص سنوات أخرى.

12- ربط ذات الضريبة على ذات الإيرادات أكثر من مرة .

وعلى وجه العموم في كافة الحالات التي يحصل فيها صاحب الشأن على مستندات وأوراق قاطعة من شأنها أن تؤدى إلى عدم صحة الربط .

B) الأخطاء الحسابية

يقصد بها نقل الأرقام أو الجمع أو الطرح وكافة العمليات الحسابية.

## 4/5 الفحص والتحريات Inspection And Investigation

| | مواد القانون | مواد اللائحة التنفيذية |
|---|---|---|
| 1/4/5 فحص إقرارات الممولين | 94 - 95 | 118-119 |
| 2/4/5 التزام الممول بتوفير ما تطلبه المصلحة من البيانات وصور الدفاتر والمستندات | 96 | 120 |
| 3/4/5 اطلاع العاملين بالمصلحة على البيانات الخاصة بالممولين | 99 - 97 | 121 |
| 4/4/5 التزام المنشآت المعفاة والمقامة بنظام المناطق الحرة بتقديم دفاتر حساباتها عند كل طلب من المصلحة | 100 | 122 |
| 5/4/5 التزام موظفي المصلحة بمراعاة سرية المهنة | 101 | - |

## 1/4/5 فحص إقرارات المولين

### أولاً : النصوص القانونية

1- المادة (94) من القانون

| | |
|---|---|
| على المصلحة فحص إقرارات المولين سنويا من خلال عينه يصدر بقواعد ومعايير تحديدها قرار من الوزير بناء على عرض رئيس المصلحة. | The administration shall inspect the taxpayers' tax returns annually through a sample the rules and standards of which shall be determined by a decree of the minister upon the proposition of the head of the administration. |

2- المادة (95) من القانون

| | |
|---|---|
| تلتزم المأمورية المختصة بإخطار الممول بكتاب موصى عليه مصحوبا بعلم الوصول بالتاريخ المحدد للفحص ومكانه والمدة التقديرية له قبل عشرة أيام على الأقل من ذلك التاريخ.<br>ويلتزم الممول باستقبال موظفي المصلحة ممن لهم صفة الضبطية القضائية، وتمكينهم من الإطلاع على ما لديه من دفاتر ومستندات ومحررات.<br>وللوزير أن يأذن لموظفي المصلحة ممن لهم صفة الضبطية القضائية دخول مقار عمل الممول خلال ساعات عمله دون إخطار مسبق وذلك إذا توافرت للمصلحة أسباب جدية على تهرب الممول من الضريبة .<br>ولا يجوز إعادة فحص عناصر سبق فحصها ما لم تتكشف حقائق جوهرية تستوجب إعادة الفحص . | The concerned tax district office shall notify the taxpayer by registered letter with acknowledgement of receipt of the date defined for inspection, its place and estimated period, at least ten days before that date.<br>The taxpayer shall receive the administration's law officers and enable them to review the books, instruments, and written documents in his possession.<br>The minister may authorize the administration's law officers to enter the taxpayer's work places during the work hours, without a prior notice, if the administration has serious reasons affirming the taxpayer's tax evasion.<br>No elements previously inspected shall be re-inspected unless substantial facts are revealed necessitating such re-inspection. |

3- المادة (118) من اللائحة التنفيذية

| يكون إخطار الممول بالتاريخ المحدد للفحص ومكانه والمدة التقديرية له على النموذج رقم (31 فحص) قبل عشرة أيام على الأقل من تاريخ استلام الممول لهذا الإخطار. | Notifying the taxpayer of the date and place determined for the examination, and of the period estimated for it, shall be on form No. 31 (examination), at least ten days before the date of receiving this notification by the taxpayer. |
| --- | --- |

4- المادة (119) من اللائحة التنفيذية

| لا يجوز للمصلحة إعادة فحص حسابات ودفاتر الممول، طبقاً لحكم الفقرة الأخيرة من المادة (95) من القانون، إلا إذا توافرت إحدى الطرق المنصوص عليها في المادة (133) منه. وفي جميع الأحوال، على المصلحة بيان الأسباب الداعية إلى إعادة الفحص. | The taxation authority may not re-examine the accounts and books of the taxpayer, according to the provision of the last clause of article (95) of the law, unless one of the methods prescribed in article (133) of the law is provided. In all cases, the taxation authority shall indicate the reasons calling for the re-examination. |
| --- | --- |

## ثانياً : الشرح والتحليل والتقييم

1- طبقاً لنص المادة (94) من لقانون يتم فحص إقرارات الممولين سنوياً عن طريق المصلحة من خلال عينة [1] .

2- طبقاً لنص المادة (95) من القانون والمادة (118) من اللائحة التنفيذية تلتزم المأمورية المختصة بإخطار الممول على النموذج رقم (31) فحص قبل 10 أيام على الأقل من تاريخ استلام الممول لذلك الاخطار .

---

[1] يقصد بالفحص الضريبي الانتقائي خضوع نسبة محددة من الإقرارات الضريبية المقدمة والملفات لفحص دقيق في ضوء محددات ومؤشرات معينة في حين تعتمد باقي الإقرارات بالحالة التي أعدت عليها وبدون فحص ، بحيث يتم فحص الملف الضريبي مرة واحدة كل عدة سنوات وليس كل عام ، على أن يكتفى كل سنة بعينة معينة على سبيل المثال وحسب الأحوال ، هذا ويصدر بتحديد وقواعد ومعايير تحديد العينة قرار من وزير المالية بناء على عرض رئيس المصلحة .

3- يلتزم الممول بتمكين موظفي المصلحة (ممن لهم صفة الظبطية القضائية) من الاطلاع على مالديه من دفاتر ومستندات ومحررات .

4- لموظفي المصلحة بأذن من الوزير دخول مكان عمل الممول خلال ساعات عمله دون أخطار مسبق إذا توافر للمصلحة أسباب جدية على تهرب الممول من الضريبة .

5- طبقا لنص المادة (119) من اللائحة التنفيذية لا يجوز للمصلحة إعادة فحص عناصر سبق فحصها في حسابات ودفاتر الممول ما لم تتكشف حقائق جوهرية تستوجب إعادة الفحص توافرت بشأنها أحدى الطرق المنصوص عليها في المادة 133 من القانون وعلى المصلحة بيان الأسباب الداعية إلى إعادة الفحص (تقديم الإقرار مستندا إلى مستندات مصطنعه أو بيانات مخالفة للدفاتر،أو الإتلاف العمد للسجلات والمستندات أواصطناع فواتير أو أخفاء نشاط) .

وزارة المالية

مصلحة الضرائب العامة

# إخطار
# بتحديد موعد الفحص

يراعى إرسال هذا النموذج قبل عشرة أيام على الأقل من التاريخ المحدد للفحص وفقاً لحكم المادة [illegible] من القانون

## 2/4/5 التزام الممول بتوفير ما تطلبه المصلحة من البيانات وصور الدفاتر والمستندات

### أولاً : النصوص القانونية

1- المادة (96) من القانون

يلتزم الممول بتوفير البيانات وصور الدفاتر والمستندات والمحررات بما في ذلك قوائم العملاء والموردين التي تطلبها المصلحة منه كتابة وذلك خلال خمسة عشر يوما من تاريخ طلبها ما لم يقدم الممول دليلا كافيا على الصعوبات التي واجهها في إعداد وتقديم البيانات المطلوبة خلال الفترة المحددة.

ولرئيس المصلحة أو من يفوضه مد هذه المدة لمدة مناسبة إذا قدم الممول دليلا كافيا على ما يعترضه من صعوبات في تقديم تلك البيانات والصور.

The taxpayer shall provide the data and copies of the books, documents, and written acts including the customers and suppliers lists required from him by the administration in writing, within fifteen days from the date of requiring them, unless the taxpayer submits sufficient evidence of the difficulties faced by him in preparing and submitting the required data within the defined period.

The head of the administration or his delegated deputy may extend this period for an adequate period if the taxpayer submits sufficient evidence of the difficulties he encounters in submitting these data and copies.

2- المادة (120) من اللائحة التنفيذية

يكون طلب المصلحة للبيانات وصور الدفاتر والمستندات والمحررات من الممول، طبقا للمادة (96) من القانون، على النموذج رقم (32 فحص)، وللممول أن يطلب مد المهلة الممنوحة له على النموذج رقم (26 طلبات)، ويكون إخطار الممول بمد المهلة أو برفض طلبه على النموذج رقم (33 فحص) مع إبداء الأسباب في حالة الرفض.

The taxation authority' demand for the data and the copies of books, and written instruments, according to article (96) of the law, shall be made on form No. 32 ( examination) . The taxpayer may request extending the period granted to him, using form No. 26 (requests) . Notifying the taxpayer of extending the period or refusing his request shall be on form No. 33 (examination) along with expressing the reasons in case of refusing the request.

**ثانياً : الشرح والتحليل والتقييم**

وفقا لنص المادة (96) من القانون والمادة (120) من اللائحة التنفيذية يراعى الآتي :

1- يلتزم الممول بتوفير البيانات وصور الدفاتر والمستندات والمحررات بما في ذلك قوائم العملاء والموردين التي تطلبها المصلحة كتابة على النموذج رقم 32 خلال خمسة عشر يوما من تاريخ طلبها.

2- للممول أن يطلب من المهلة الممنوحة له في حالة تقديمه دليلاً كافيـاً على الصعوبات التي واجها في إعداد وتقديم البيانات والصور المطلوبة على النموذج رقم (26 طلبات) .

3- لرئيس المصلحة أو من يفوضه مد تلك المهلة أو يرفض طلبه على النموذج رقم (33 فحص) مع إبداء الأسباب في حالة الرفض.

وزارة المالية
مصلحة الضرائب العامة

نموذج رقم (٣٢ فحص)
[illegible]

# إخطار

## بطلب بيانات وتحليلات ومستندات للفحص

تسهيلاً للفحص الذي تجريه المأمورية على ملفكم الضريبي تتشرف المأمورية تطبيقاً للمادة ٩٦ من قانون الضريبة على الدخل رقم ٩١ لسنة ٢٠٠٥ بطلب موافاتها بالبيانات الآتية :

[illegible]

[illegible]

[illegible]

[illegible]

التوقيع

وزارة المالية

مصلحة الضرائب العامة

نموذج رقم (٣٣) فحص

# إخطار

## بالموافقة أو الرفض على طلب مد مهلة توفير البيانات

................................................................................................

................................................................................................

................................................................................................

................................................................................................

................................................................................................

................................................................................................

................................................................................................

................................................................................................

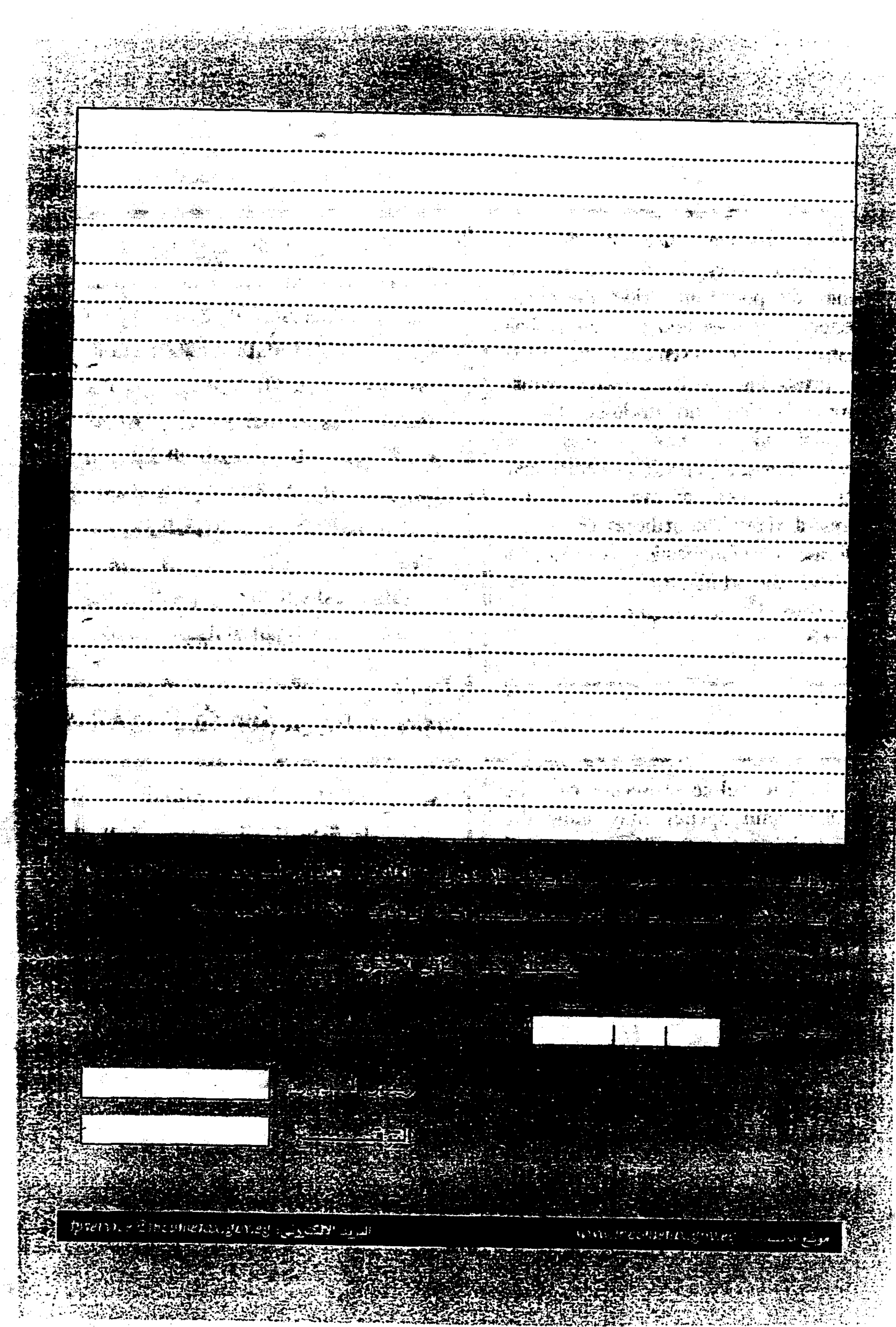
................................................................................................

................................................................................................

................................................................................................

................................................................................................

................................................................................................



## 3/4/5 اطلاع العاملين بالمصلحة على البيانات الخاصة بالممولين

### أولاً : النصوص القانونية

1- المادة (97) من القانون

لا يجوز للجهات الحكومية بما في ذلك جهاز الكسب غير المشروع ووحدات الإدارة المحلية والهيئات العامة وشركات القطاع العام والنقابات أن تمتنع في أية حالة ولو بحجة المحافظة على سر المهنة عن إطلاع موظفي المصلحة ممن لهم صفة الضبطية القضائية على ما يريدون الإطلاع عليه لجبية من الوثائق والأوراق بغرض ربط الضريبة المقررة بموجب هذا القانون ، كما يتعين في جميع الأحوال على الجهات سالفة الذكر موافاة المصلحة بكافة ما تطلبه من البيانات اللازمة لربط الضريبة .

The government entities, including the illicit gain agency, the local government units, the public authorities, the public sector companies and syndicates, shall not, in any case or even under the pretext of preserving the trade secret, refrain from showing and disclosing to the administration's law officers the instruments and papers they want to view for the purpose of assessing the tax prescribed by virtue of the present law. In all cases, the aforementioned entities shall provide the administration with all the necessary data they require for assessing the tax.

2- المادة (98) من القانون

للنيابة العامة أو جهاز الكسب غير المشروع أن تطلع المصلحة على ملفات أية دعوى مدنية أو جنائية تتعلق بما تجريه المصلحة من فحص أو ربط أو تحصيل الضرائب المقررة بهذا القانون .

The public prosecution or the illicit gain agency may show the administration the files of any civil or criminal action connected with the administration's inspection, assessment, or collection of the taxes prescribed in the present law.

3- المادة (99) من القانون

للوزير لأغراض هذا القانون أن يطلب من رئيس محكمة استئناف القاهرة الأمر بإطلاع العاملين بالمصلحة أو حصولهم على بيانات متعلقة بحسابات العملاء وودائعهم وخزائنهم

كما يلتزم المكلفون بإدارة أموال ما ، وكل من يكون من مهنتهم دفع إيرادات القيم المنقولة وكذلك كل الشركات والهيئات والمنشآت وأصحاب المهن التجارية وغير التجارية وغيرهم منمسبق.لين بان يقدموا إلى موظفي المصلحة ممن لهم صفة الضبطية القضائية عند كل طلب الدفاتر التي يفرض عليهم قانون التجارة أو غيره من القوانين إمساكها وكذلك غيرها من المحررات والدفاتر والوثائق الملحقة بها وأوراق الإيرادات والمصروفات لكي يتمكن الموظفون المذكورون من التثبيت من تنفيذ جميع الأحكام التي يقررها هذا القانون ، سواء بالنسبة لهم أم لغيرهم من الممولين .

ولا يجوز الامتناع عن تمكين موظفي المصلحة المشار إليهم من الإطلاع على أن يتم بمكان وجود الدفاتر والوثائق والمحررات وغيرها أثناء ساعات العمل العادية ودون حاجة إلى أخطار مسبق .

The minister, for the purposes of the present law, may request from the President of Cairo Court of Appeal a writ for the administration's law officers to view and obtain the data connected with the accounts, deposits and savings of customers.

The minister, for the purposes of the present law, may request from the President of Cairo Court of Appeal a writ for the administration's law officers to view and obtain the data connected with the accounts, deposits and savings of customers.

Those in charge of managing certain funds, all those whose profession comprises the payment of movable values revenues, and all companies, authorities, establishments, members of commercial and non- commercial professions and other taxpayers shall submit to the administration's law officers, upon each demand, the books which the Trade Law or the other laws impose on them to hold, as well as other written acts, books and documents annexed to them, and the revenues and expenses sheets to enable the said law officers to ensure the implementation of all provisions prescribed in the present law, whether with respect to them or to other taxpayers.

In shall be inadmissible to refrain from enabling the administration's law officers to view the said books, written acts and documents, providing their access to such paper shall take place at the location where they are their access to such papers shall take place at the location where they are present, during the normal work hours, without need for prior notification.

4- المادة (121) من اللائحة التنفيذية

| The minister's request to the president of the Court of Appeal to issue an order empowering to the officers of the taxation authority to have access to the data connected with the customer's accounts, deposits, and safes, shall be submitted on form No. 34 (data). | يكون طلب الوزير من رئيس محكمة الاستئناف الأمر باطلاع العاملين بالمصلحة أو حصولهم على بيانات متعلقة بحسابات العملاء وودائعهم وخزائنهم على النموذج رقم (34 بيانات). |
|---|---|

**ثانياً : الشرح والتحليل والتقييم**

وفقا لنصوص المواد (97 ، 98 ، 99) من القانون والمادة (121) من اللائحة :

1- على جميع الجهات الحكومية وجهاز الكشف غير المشروع ووحدات الإدارة الحكومة والهيئات العامة وشركات القطاع العام والنقابات وغيرهم من الممولين موافاة المصلحة بكافة ماتطلبه من البيانات لربط الضريبة ولا يجوز الاحتجاج بالمحافظة على سر المهنة على ما يرد موظفي لمصلحة الاطلاع عليه .

2- للنيابة العامة أو جهاز الكشف غير المشروع اطلاع المصلحة على ملفات أية دعوى مدنية أو جنائية تتعلق بما تجريه المصلحة من فحص أو ربط أو تحصيل الضرائب المقررة .

3- للوزير أن يطلب من رئيس محكمة استئناف القاهرة الأمر باطلاع موظفي المصلحة على حساب العملاء ودوافعهم وخزائنهم في البنوك على النموذج رقم (34 بيانات) .

وزارة المالية

مكتب الوزير

نموذج رقم (٣٩) [illegible]

[illegible]

### 4/4/5 التزام المنشآت المعفاة والمقامة بنظام المناطق الحرة بتقديم دفاتر حساباتها عند كل طلب من المصلحة

#### أولاً : النصوص القانونية

1- المادة (100) من القانون

| | |
|---|---|
| تلتزم المنشآت والمؤسسات التعليمية والهيئات والمنشآت المعفاة من الضريبة المنصوص عليها في هذا القانون أن تقدم إلى موظفي المصلحة ممن لهم صفة الضبطية القضائية عند كل طلب دفاتر حساباتها وكل ما تطالب بتقديمه من مستندات. | The educational establishments and institutions, and the organizations and establishments exempted from the tax prescribed in the present law shall submit to the administration's law officers, upon each demand, their account books, and all documents they are required to submit. |

2- المادة (122) من اللائحة التنفيذية

| | |
|---|---|
| تشمل المنشآت الملتزمة بتقديم دفاتر حساباتها، وفقا لأحكام القانون المنشآت والشركات المقامة بنظام المناطق الحرة. | The establishments committed to submit the books of their accounts shall comprise, according to the provisions of the law, the establishments and companies instituted under the free zone system |

#### ثانياً : الشرح والتحليل والتقييم

طبقاً لنص المادة (100) من القانون تلتزم تلك المنشأة والمؤسسات المعفاه من الضريبة والمنشآت والشركات العاملة بنظام المناطق الحرة طبقاً لنص المادة (122) من اللائحة التنفيذية بتقديم دفاتر حساباتها إلى موظفي المصلحة عند طلبها وكل ما تطالب بتقديمه من مستندات.

ومن وجهة نظر المؤلف أن النص في اللائحة التنفيذية على تضمين المنشآت المقامة بنظام المناطق الحرة ضمن المنشآت والمؤسسات التعليمية والمعفاة المنصوص عليها في المادة (100) من القانون أمر ينتقد ، حيث أن ذلك أضافة القانون واللائحة تفسر القانون فقط ولا تضيف إليه هذا من جهة ، ومن جهة أخرى فإن المنشآت المقامة بنظام المناطق الحرة لا تخضع لنظام الضرائب في مصر طبقاً لنص المادة (35) من قانون الاستثمار رقم 8 لسنة 1997 فهي ليست معفاة دائماً هي لا تخضع للضريبة .

### 5/4/5 التزام موظفي المصلحة بمراعاة سرية المهنة

#### أولاً : النصوص القانونية

نص المادة (101) من القانون

| | |
|---|---|
| يلتزم كل شخص يكون له بحكم وظيفته أو اختصاصه أو عمله شأن في ربط أو تحصيل الضرائب المنصوص عليها في هذا القانون أو في الفصل فيما يتعلق بها من منازعات بمراعاة سرية المهنة.<br>ولا يجوز لأي من العاملين بالمصلحة ممن لا يتصل عملهم بربط أو تحصيل الضريبة إعطاء أي بيانات أو إطلاع الغير على أية ورقة أو بيان أو ملف أو غيره إلا في الأحوال المصرح بها قانونا .<br>ولايجوز إعطاء بيانات من الملفات الضريبية إلا بناء على طلب كتابي من الممول أو بناء على نص في أي قانون آخر ، ولا يعتبر إفشاء للسرية إعطاء بيانات للمتنازل إليه عن المنشأة أو تبادل المعلومات والبيانات بين الجهات الإيرادية التابعة لوزارة المالية وفقا للتنظيم الذي يصدر به قرار من الوزير . | All person who, by virtue of his position, competence or work, is concerned with assessing or collecting the taxes prescribed in the present law or settling the disputes connected therewith shall observe the professional secrecy.<br>No official at the administration whose job is not connected with assessing or collecting the tax shall be permitted to provide other persons with any information or show them any paper, data, file or others except in the legally authorized cases.<br>No data shall be given from the tax files, except upon a written request from the taxpayer or by virtue of a provision in any other law. The provision of data to the aliened of the establishment or the exchange of information and data between the revenue entities attached to the Ministry of Finance, according to the regulations to be issued by decree of the minister, shall not be considered divulgence of secrecy. |

**ثانياً : الشرح والتحليل والتقييم**

وفقا لنص المادة (101) من القانون يلتزم كل شخص بحكم وظيفة أو اختصاصه أو عمله له شأن في ربط أو تحصيل الضرائب فيما يتعلق بها من منازعات بمراعاة سرية المهنة ، حيث لايجوز لاى منهم أعطاء أية بيانات أو اطلاع الغير أية ورقة أو بيان أو ملف أو غيره من الأحـــوال المصرح بها قانونا ، ولا يجوز أعطاء بيانات من الملفـــات الـــضريبية الابناءعلى طلب كتابي من الممول.

وبصفة عامة لايعتبر إفشاء للسرية:

1- أعطاء بيانات للمتنازل إليه عن المنشأة.

2- تبادل المعلومات والبيانات بين الجهات الايرادية لوزارة المالية .

## 5/5 ضمانات التحصيل Collection Guarantees

| | مواد القانون | مواد اللائحة التنفيذية |
|---|---|---|
| 1/5/5 الضرائب دين ممتاز وواجبة الأداء ويتم تحصيل غير المسدد منها بموجب مطالبات واجبة التنفيذ | 103-102 | 123 |
| 2/5/5 حق المصلحة في توقيع الحجز التنفيذي على ما يكون مستحق من الضرائب | 104 | 124 |
| 3/5/5 تحصيل الضريبة دفعة واحدة أو على أقساط | 105 | 126 -125 |
| 4/5/5 الحجز الإداري والتخطي في تحصيل الضريبة وإجراءات البيع بالمزاد العلني | 108-106 | - |
| 5/5/5 التزام الشخص المختص بحجز مبلغ تحت حساب المصلحة بإعطاء الممول شهادة تفيد بيان حجزها وتوريدها | 109 | - |
| 6/5/5 مقابل التأخير ومعاملته كالضريبة | 111-110 | 127 |
| 7/5/5 أحقية الممول في استرداد كل أو بعض الضرائب والحالات التي تقع فيها المقاصة | 113-112 | - |
| 8/5/5 حالات اسقاط كل أو بعض الضرائب | 114 | - |
| 9/5/5 إصدار صكوك ضريبية | 115 | - |

## 1/5/5 الضرائب دين ممتاز واجبة الأداء ويتم تحصيل غير المسدد منها بموجب مطالبات واجبة التنفيذ

### أولاً : النصوص القانونية

#### 1- المادة (102) من القانون

تكون الضرائب والمبالغ الأخرى المستحقة للحكومة بمقتضى هذا القانون دينا ممتازا تاليا في المرتبة للمصروفات القضائية وذلك على جميع أموال المدينين بها أو الملتزمين بتوريدها.

ويكون دين الضريبة واجب الأداء في مقر المصلحة وفروعها دون حاجة إلى مطالبة في مقر المدين.

The taxes and other amounts payable to the government, by virtue of the present law, shall be a privileged debt ranking second to the judiciary expense over all funds of the tax debtors or of those committed to deliver them.

The tax debt shall be payable at the head office of the administration and its branches without need for claiming it at the debtor's head office.

#### 2- المادة (103) من القانون

يكون تحصيل الضريبة غير المسددة ومقابل التأخير المنصوص عليهما في هذا القانون بمقتضى مطالبات واجبة التنفيذ تصدر باسم من هم ملزمون قانونا بأدائها وبغير إخلال بما قد يكون لهم من حق الرجوع على من هم مدينون بها ، وتوقع هذه المطالبات من العاملين بالمصلحة الذين تحددهم اللائحة التنفيذية وترسل هذه المطالبات بكتاب موصى عليه مصحوبا بعلم الوصول .

The unsettled tax and delay fee prescribed in the present law shall be collected by virtue of enforceable claims to be issued in the names of those legally committed to settle them, without prejudice to their right to claiming them from the tax debtors. These claims shall be signed by the administration's employees to be defined in the executive regulations, and shall be addressed by virtue of registered letter with acknowledgment of receipt.

3- المادة (123) من اللائحة التنفيذية

| | |
|---|---|
| يكون تحصيل الضريبة غير المسددة ومقابل التأخير بمقتضي مطالبات واجبة التنفيذ موقعا عليها من مأمور الفحص ومأمور التحصيل ورئيس المأمورية علي النموذج رقم (35 سداد) بالنسبة للأشخاص الطبيعيين ، وعلي النموذج رقم (36 سداد) بالنسبة للأشخاص الاعتبارية ، وترسل هذه المطالبات بكتاب موصي عليه مصحوبا بعلم الوصول . | Collecting the unsettled tax and delay fines shall take place by virtue of enforceable claims signed by the examination officer, the collection officer, and the head of the tax district office, and made on form No. 35 (settlement) with regard to the natural persons, and on form No. 36 (settlement) concerning the juridical persons. These claims shall be sent by registered letter with acknowledgment of receipt. |

**ثانياً : الشرح والتحليل والتقييم**

طبقا لنص المادتين (102) و (103) من القانون يتم :

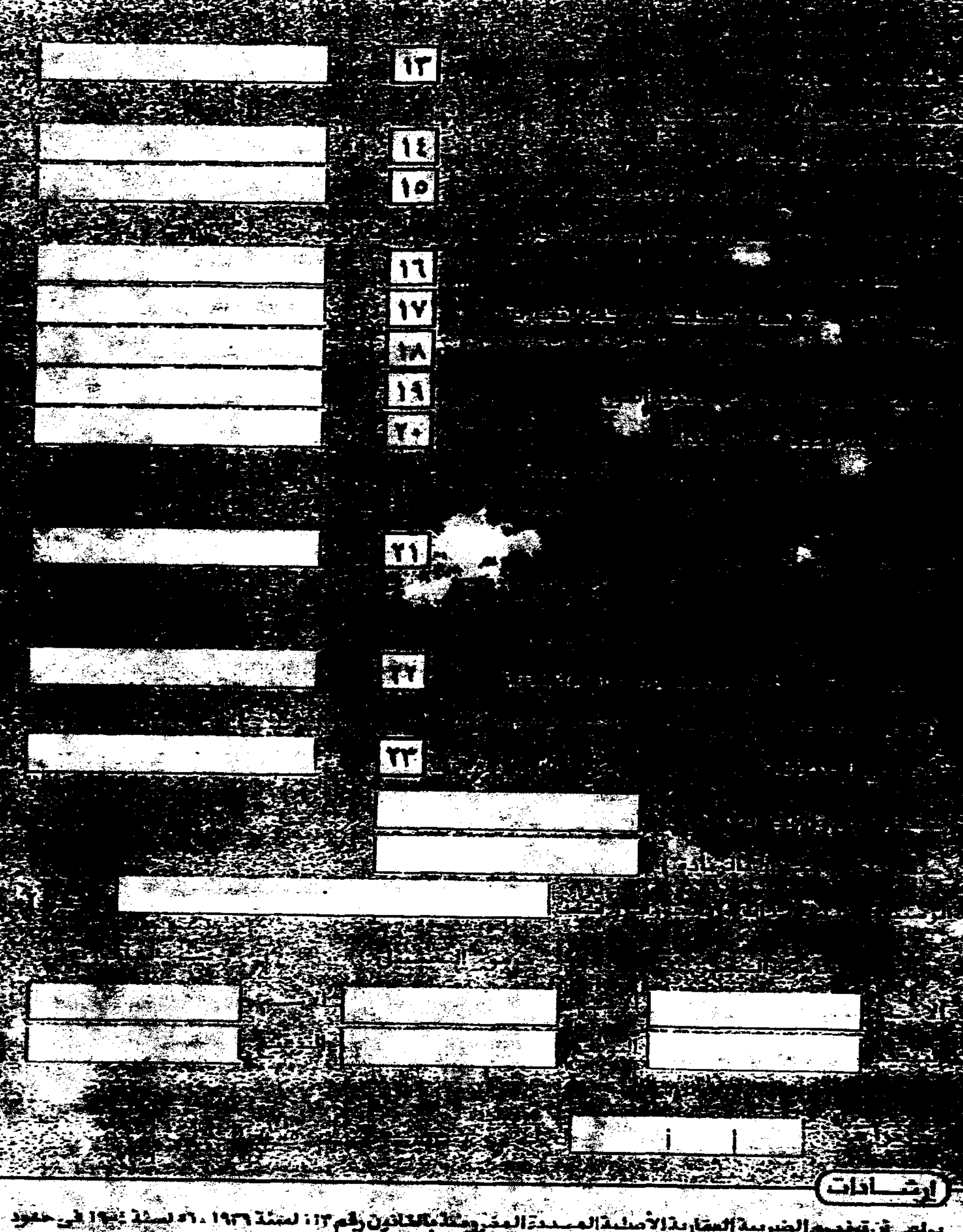
**1- اعتبار الضرائب دين ممتاز Privileged debt**

تعتبر الضرائب دينا ممتاز تاليا في المرتبة للمصروفات القضائية وذلك علي جميع أموال المدينين بها أو الملتزمين بتوريدها ، ويكون دين الضريبة واجب الأداء بمقر المصلحة وفروعها .

**2- تحصيل الضريبة غير المسددة ومقابل التأخير يتم بموجب مطالبات واجبة التنفيذ**

تصدر تلك المطالبات باسم من هم ملزمون قانونا بإدارتها وتوقع من مأمور الفحص ومأمورية التحصيل (رئيس المأمورية علي النموذج رقم (35سداد) بالنسبة للأشخاص الطبيعيين ونموذج (36 سداد) بالنسبة للأشخاص الاعتبارية) طبقا لنص المادة (123) من اللائحة التنفيذية.

١
٢
٣
٤
٥
٦
٧
٨
٩
١٠
١١
١٢
١٣




## إرشادات

يرجى أن تقدم الضريبة العقارية الأصلية المحددة المفروضة بالقانون رقم ١١٣ لسنة ١٩٣٩ ، ٥٦ لسنة ١٩٥٤ في حدود الضريبة العقارية المستحقة طبقا لأحكام الباب الخاص من الكتاب الثاني وبما لا يزيد عليها طبقا للمادة ([illegible]) من القانون.

- تلتزم الجهة الإدارية بالسداد للممول خلال ٦٠ يوما من تاريخ موافقة الممول على تقديرات المأمورية أو صدور قرار لجنة الطعن أو حكم المحكمة الابتدائية.

وزارة المالية

مصلحة الضرائب العامة

# مطالبة وتنبيه بسداد الضريبة المستحقة على دخل الأشخاص الاعتبارية

سنوات المطالبة :

لجنة طعن

حكم محكمة

١

٢

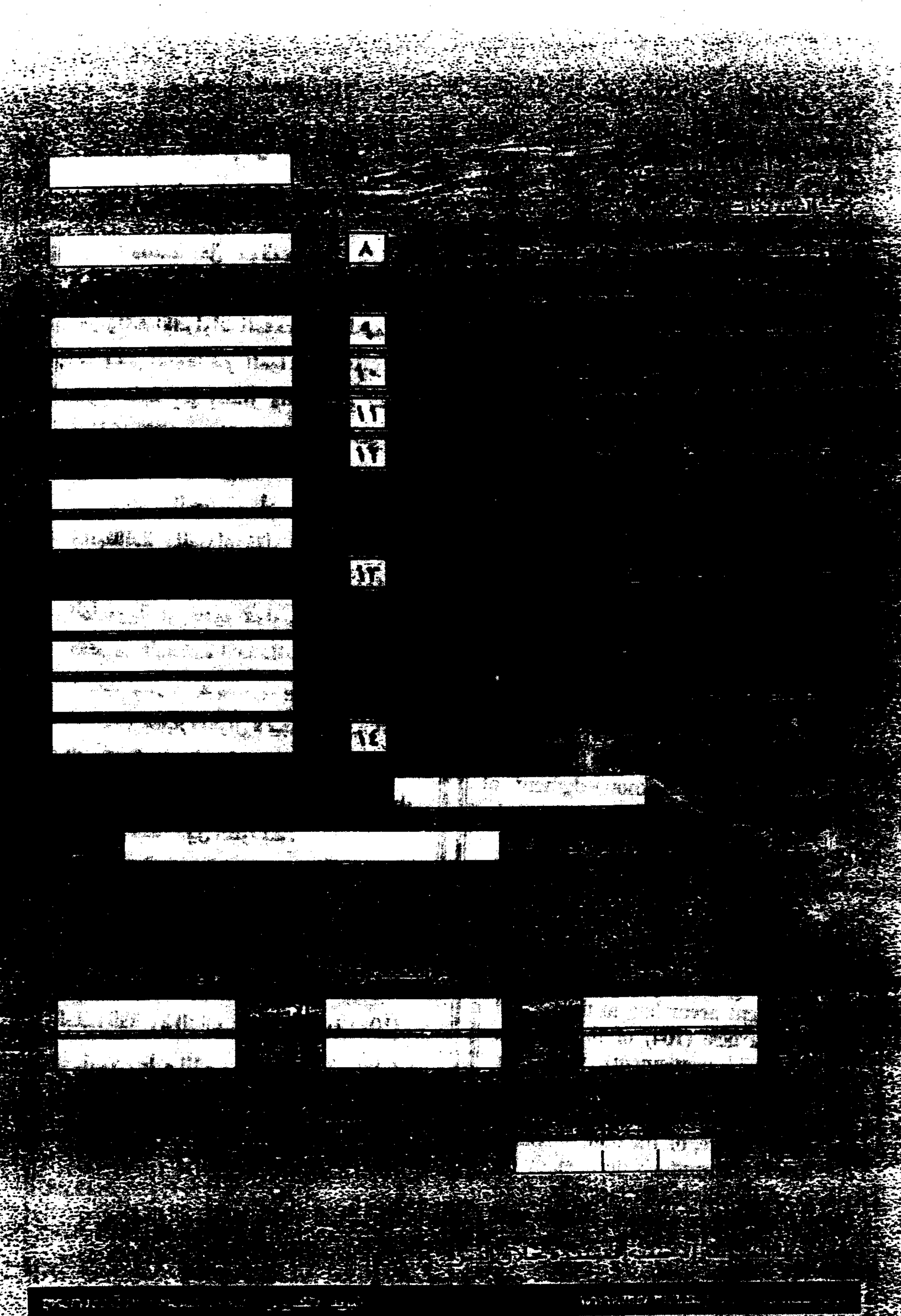
٣

٤

٥

٦

٧



## 2/5/5 حق المصلحة في توقيع الحجز التنفيذي على ما يكون مستحق من ضرائب

### أولاً : النصوص القانونية

#### 1- المادة (104) من القانون

للمصلحة حق توقيع حجز تنفيذي بقيمة ما يكون مستحقاً من الضرائب من واقع الإقرارات المقدمة من الممول إذا لم يتم أداؤها في المواعيد القانونية، دون حاجة إلى إصدار مطالبة أو تنبيه بذلك ويكون إقرار الممول في هذه الحالة سند التنفيذ.

وعلى المصلحة أن تخطر الممول بالمطالبة بالسداد خلال ستين يوماً من تاريخ موافقة الممول على تقديرات المأمورية أو صدور قرار لجنة الطعن أو حكم من المحكمة الابتدائية وذلك بموجب كتاب موصى عليه مصحوب بعلم الوصول.

وفي جميع الأحوال لا يجوز توقيع الحجز إلا بعد إنذار الممول بكتاب موصى عليه مصحوباً بعلم الوصول ما لم يكن هناك خطر يهدد اقتضاء دين الضريبة.

The administration shall have the right to levy a distrait with the value of the payable taxes, based on the tax returns submitted by the taxpayer if they are not settled within the statutory dates, without need for issuing a claim or serving a notice thereof, and the taxpayer's tax returns in this case shall be the writ of execution.

The department shall notify the taxpayer with a claim for settlement within sixty days from the date of the taxpayer's approval of the district office's estimations or issuance of the appeal committee's decision or the first instance court's ruling, by virtue of a registered letter with acknowledgment of receipt.

In all cases, the distrait shall not be levied except after warning the taxpayer by registered letter with acknowledgment of receipt if there is no danger threatening the collection of the tax debt.

#### 2- المادة (124) من اللائحة التنفيذية

يكون إخطار الممول بالمطالبة بالسداد، طبقاً الفقرة الثانية من المادة (104) من القانون، على النموذج رقم (37 سداد) من تاريخ موافقة الممول على تقديرات المأمورية أو صدور قرار لجنة الطعن أو حكم من المحكمة الابتدائية، وذلك بموجب كتاب موصى عليه مصحوباً بعلم الوصول.

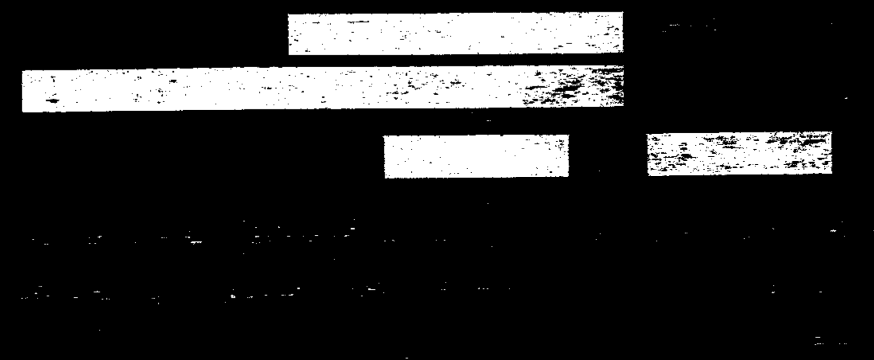
Notifying the taxpayer of the claim for settlement according to the second clause of article (104) of the law, on form No. 37 (settlement), shall take place from the date of the taxpayer's approval of the estimations made by the tax district office, or the date of issuing the appeal committee's decision, or the ruling of the First Instance Court, by virtue of a registered letter with acknowledgment of receipt.

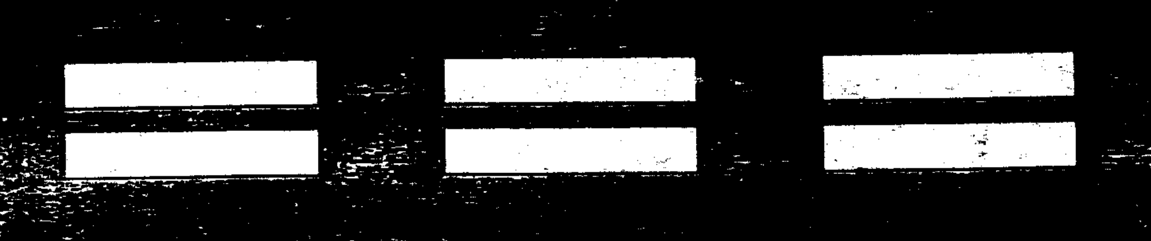
**ثانياً : الشرح والتحليل والتقييم**

بموجب نص المادة (104) من القانون والمادة (124) مـن اللائحـة التنفيذية يكون للمصلحة :

1- حق توقيع حجز تنفيذي بقيمة ما يكون مستحقا من الضرائب مـن واقع الإقرارات المقدمة إذا لم يتم إقرارها في المواعيد القانونية .

2- إخطار الممول بالسداد علي النموذج رقم (37 سداد) مـن تـاريخ موافقة الممول علي تقديرات المأمورية أو صدور قرار لجنة الطعـن أو حكم من المحكمة الابتدائية بعـد إنذاره بكتـاب موصـي عليـه بعلـم الوصول .





## 3/5/5 اطلاع العاملين بالمصلحة على البيانات الخاصة بالمولين

### أولاً : النصوص القانونية

### 1- مادة (105) من القانون

يكون تحصيل الضريبة دفعة واحدة أو على أقساط لا تجاوز عدد السنوات الضريبية التي استحقت عنها الضريبة.

وإذا طرأت ظروف عامة أو ظروف خاصة بالممول تحول دون تقسيط الضريبة وفقا لحكم الفقرة السابقة ، جاز لرئيس المصلحة من ينيبه تقسيطها على مدة أطول بحيث لا تزيد على مثلي عدد السنوات الضريبية .

ويسقط الحق في التقسيط عند التأخير في الوفاء بأي قسط ، ولرئيس المصلحة أو من ينيبه بناء على طلب يقدمه الممول الموافقة على تجديد التقسيط في الحالات التي يقدرها .

Tax collection shall take place in one lot or in installments not exceeding the number of the fiscal years in whose regard the tax is payable.

If general or special conditions emerge concerning the taxpayer, and prevent collecting the tax according to the provisions of the previous clause, the head of the administration or his delegated deputy may divide it into installments over a longer period in such a manner that they shall not exceed twice the number of fiscal years.

The right to pay in installments shall abate in case of delaying the settlement of any installment. The head of the administration or his delegated deputy may, upon a request to be submitted by the taxpayer, approver the renewal of installments in the cases deemed appropriate by him.

2- المادة (125) من اللائحة التنفيذية

| | |
|---|---|
| في حالة سداد الضريبة على أقساط يكون تحديد قيمة القسط ومدة التقسيط وفقا لما يأتي:<br>1- حجم تعاملات الممول طبقا لبيانات الخصم والتحصيل تحت حساب الضريبة.<br>2- صافي الأرباح النهائية في الثلاث سنوات الأخيرة .<br>3- قيمة المحجوزات المنقولة أو العقارية .<br>4- مدى انتظام الممول في السداد إذا كان قد سبق صدور قرارات تقسيط له. | In case of settling the tax in installments, the value of the installment and the period of paying in installments shall be according to the following:<br>1- The volume of the taxpayer's dealings according to the data of deduction and collection for account of the tax.<br>2- Net final profits in the last three years.<br>3- Value of attached movables or realties.<br>4- Degree of the taxpayer's regularity in settlement, if earlier decisions for payment in installments were issued for him. |

3- المادة (126) من اللائحة التنفيذية

| | |
|---|---|
| في تطبيق حكم المادة (105) من القانون ، إذا طرأت ظروف عامة أو ظروف خاصة بالممول تحول دون التزامه بالسداد وفقا للاتفاق مع المصلحة على التقسيط، يجوز للمصلحة بناء على طلب الممول تعديل قرار التقسيط سواء بالنسبة لقيمة القسط أو عدد سنوات التقسيط بما يتناسب مع ظروف الممول وتحصيل المتأخرات.<br>فإذا تعذر الاتفاق مع الممول بشأن تقسيط الضريبة المستحقة يتم إخطاره برفض طلب التقسيط وتتخذ إجراءات التنفيذ الجبري لتحصيل المستحقات الضريبية . | In applying the provision of article (105) of the law, if general conditions or taxpayer-related conditions emerge to prevent him from fulfilling his commitment to settle in installments according to the agreement with the taxation authority, the taxation authority may, upon the taxpayer's request, modify the decision of paying in installments, whether concerning the value of the installment or the number of the year of paying in installments, commensurately with the conditions of the taxpayer and the collection of arrears .<br>If it becomes impossible to agree with the taxpayer on paying the due tax in installments, he shall be notified of refusing his request for payment in installments, and the forced execution procedures shall be taken for collecting the tax dues . |

**ثانياً : الشرح والتحليل والتقييم**

طبقاً لنص المادة (105) من القانون والمـادتين (125 ، 126) مـن اللائحة التنفيذية يراعى :

1- أن يكون تحصيل الضريبة دفعه واحدة أو علي أقساط لا تجـاوز عدد السنوات الضريبية التي استحقت عنها الضريبة ، ويكون تحديد قيمة القسط ومدته علي النحو التالي :-

- حجم تعامـلات طبقا لبيانات الخصم والتحصيـل تحت حـسـاب الضريبة .
- صافي الأرباح النهائية في الثلاث سنوات الأخيرة .
- قيمة المحجوزات المنقولة أو العقارية .
- مدي انتظام الممول في السداد إذا كان قد سبق صدور قرارات تقسيط له .

2- إذا طرأت ظروف عامة أو خارجية بالممول دون التزام بالسداد وفقا للاتفاق مع المصلحة علي التقسيط يسقط الحق في التقسيط فـي ظـل حالـة التأخير إلا أنه يجوز للمصلحة تعديل قرار التقسيط بناء علي طلـب الممـول تعديل قرار التقسيط بما يناسب مع ظروفه وتحصيل المتأخرات .
ويجوز لرئيس المصلحة أو من ينوبه تقسيطها علي مدة أطول بحيـث لا تزيد علي مثلي عدد السنوات الضريبية .

3- وإذا تعذر الاتفاق مع الممول بشأن تقسيط الضريبة المستحقة يتم إخطاره برفض طلب التقسيط وتتخذ الإجراءات التنفيذ الجبري لتحـصيل المستحقات الضريبية .

## 4/5/5 الحجز الإداري والتحفظي في تحصيل الضريبة وإجراءات البيع بالمزاد العلني

### أولاً : النصوص القانونية

#### 1- المادة (106) من القانون

يتبع في تحصيل الضرائب والمبالغ الأخرى المستحقة بمقتضى هذا القانون أحكام القانون رقم 308 لسنة 1955 في شأن الحجز الإداري والأحكام المنصوص عليها في هذا القانون.

The provisions of law No. 308 for the year 1955 on levying the attachment and the provisions prescribed in the present law shall be followed in collecting the taxes and other amounts payable by virtue of the present law.

#### 2- المادة (107) من القانون

إذا تبين للمصلحة أن حقوق الخزانة العامة معرضة للضياع فلرئيسها أن يطلب من قاضي الأمور الوقتية المختص أن يصدر أمرا على عريضة بحجز الأموال التي تكون لدى البنوك وفاء الحقوق المعرضة للضياع منها تحت أية يد كانت ، وتعتبر الأموال محجوزة بمقتضى هذا المر حجزا تحفظيا ولا يجوز التصرف فيها إلا إذا رفع الحجز بحكم من المحكمة أو بقرار من رئيس المصلحة أو بعد مضي ستين يوما من تاريخ توقيع الحجز دون إخطار الممول بقيمة الضريبة طبقا لتقدير المأمورية المختصة .

ويكون إصدار أمر الحجز طبقا للفقرة السابقة بطلب من الوزير إذا لم تكن للممول أموال تكفي لسداد الحقوق المعرضة للضياع غير أمواله السائلة المودعة في البنوك..

ويرفع الحجز بقرار من قاضي الأمور الوقتية إذا قام الممول بإيداع خزانة المحكمة مبلغ يكفي لسداد تلك الحقوق يخصص لضمان الوفاء بدين الضريبة عند تحديدها بصفة نهائية.

If it transpires to the administration that the rights of the public treasury are liable to be lost, its head may request the concerned summary matters justice to issue a warrant on petition for levying an attachment on the funds deemed to be adequate for collecting the rights that are liable to be lost, whatever the holders of such funds. The funds shall be considered, by virtue of this warrant, as being under conservatory attachment and shall not be disposed of unless the attachment is lifted by a court ruling or by a decision from the head of the administration, or
after the lapse of sixty days from the date of levying the attachment without notifying the taxpayer of the tax value according to the concerned tax district office's estimation.

Issuing the writ of attachment according to the previous clause shall be upon a request from the minister if the taxpayer does not have sufficient moneys for settlement of the rights liable to be lost other than his liquid funds deposited in banks.

The attachment shall be lifted by a decision from the summary matters justice if the taxpayer deposits in the court treasury an amount sufficient for settlement of these rights to be appropriated by him for guaranteeing settlement of the tax debt when it is determined finally.

3- المادة (108) من القانون

| | |
|---|---|
| على قلم كتاب المحكمة التي تباشر أمامها إجراءات التنفيذ على عقار إخطار المصلحة بكتاب موصى عليه مصحوبا بعلم الوصول بإيداع قائمة شروط البيع وذلك خلال الخمسة عشر يوما التالية لتاريخ الإيداع .<br>وعلى قلم كتاب المحكمة أن يحصل البيع أمامها وكذلك على كل من يتولى البيع بالمزاد أن يخطر المصلحة بخطاب موصى عليه مصحوبا بعلم الوصول بتاريخ بيع العقارات أو المنقولات وذلك قبل تاريخ البيع بخمسة عشر يوما على الأقل .<br>وكل تقصير أو تأخير في الإخطار المشار إليه في الفقرتين السابقتين يعرض المتسبب فيه للمساءلة التأديبية . | The Clerks Office of the Court before which procedures are taken for levying execution on realty shall notify the administration, by virtue of a registered letter with acknowledgement of receipt, of depositing the sale conditions list, within fifteen days from the date of deposit.<br>The Clerks Office of the Court before which the sale takes place and each one assuming the sale by auction shall notify the administration, by registered letter with acknowledgement of receipt, of the date scheduled for selling the realties or movables, at least fifteen days before the date of sale.<br>Every default or delay in the notification referred to in the previous two clauses shall expose the causer to disciplinary accountability. |

ثانيا : الشرح والتحليل والتقييم

1- الحجز الإداري في تحصيل الضريبة

وفقا لنص المادة (106) من القانون يتبع في تحصيل الضرائب والمبالغ الأخرى أحكام القانون رقم 208 لعام 1955 بشأن الحجز الإداري .

2- الحجز التحفظي

وفقا لنص المادة (107) من القانون إذا تبين للمصلحـــــة أن حقوق الخزانة معرضة للضياع فعليها القيام بالاتي :-

A) يطلب من قاضي الأمور الوقتية إصدار امر علي عريضة بحجز الأموال التي تكفي لاستيفاء الحقوق المعرضة للضياع تحت أي يد كانت .

B) تعتبر هذه الأموال محجوزة بمقتضي هذا الأمر حجز تحفظيا ولا يجوز التصرف فيها .

C) يصدر أمر الحجز بطلب من الوزير إذا لم تكن للممول أموال تكفي لسداد الحقوق المعرضة للضياع غير أموال السائلة المودعة بالبنوك .

D) يرفع الحجز بقرار من قاضي الأموال الوقتية إذا قام الممول بإيداع خزانة المحكمة ما يكفي لسداد دين الضريبة .

**3- إجراءات البيع بالمزاد العلني Sate by auction**

طبقاً لنص المادة (108) من القانون تتمثل تلك الاجراءات في الاتي :

1- اخطار قلم كتاب المحكمة المصلحة بإيداع قائمة شروط البيع خلال 15 يوم التالية لتاريخ الإيداع .

2- أخطار المصلحة بخطاب بعلم الوصول من كل من يتولي البيع بالمزاد أو قلم كتاب المحكمة بتاريخ بيع العقارات أو المنقولات قبل البيع بخمسة عشر يوما علي الأقل .

## 5/5/5 التزام الشخص المختص بحجز مبالغ تحت حساب الضريبة بإعطاء الممول شهادة تفيد بيان حجزها وتوريدها للمصلحة

### أولاً : النصوص القانونية

1-نص المادة (109) من القانون

على كل شخص عام أو خاص يكون قد حجز مبالغ تحت حساب المصلحة أو قام بتوريدها إليها بالتطبيق لأحكام هذا القانون أو القانون رقم 308 لسنة 1955 المشار إليه أن يعطي الممول الذي حجزت منه هذه المبالغ شهادة بناء على طلبه معفاة من جميع الرسوم يوضح فيها المبالغ التي قام بحجزها وتاريخ الحجز وتاريخ توريدها إلى المصلحة.

وتعتبر الشهادات أو الإيصالات الصادرة من الجهات التي قامت بالخصم أو التحصيل تحت حساب الضريبة المستحقة على الممول سندا للوفاء بهذه الضريبة في حدود المبالغ الثابتة بها ، ولو لم يقم الحاجز بتوريد القيمة إلى المصلحة.

Every public or private person who deducts amounts on the administration's account or delivers them to it in application of the provisions of the law or the said law No. 308 for the year 1955, shall give the taxpayer, from whom such amounts were deducted, a certificate upon his request being exempted from all fees and showing the deducted amounts, the deduction date and date of delivery to the administration.

The certificates or receipts issued from the entities, which carried out deduction or collection on account of the tax payable on the taxpayer, shall be considered a deed for the tax settlement within the limits of the amounts mentioned in it if the entity assuming such deduction does not deliver the amount to the administration.

## ثانياً : الشرح والتحليل والتقييم

### حق الممول على شهادة بقيمة المبالغ المخصومة أو المحصلة تحت حساب الضريبة

بموجب نص المادة (109) من القانون على كل شخص عام أو خاص يكون قد حجز تحت حساب المصلحة أو قام بتسديدها أن يعطي الممول التي حجزت منه هذه المبالغ شهادة يوضح فيها المبالغ التي قام بحجزها وتاريخ الحجز وتاريخ توريدها إلي المصلحة .

فتلك الشهادات تعتبر سندا للوفاء بهذه الضريبة في حدود المبالغ الثابتة بها ولو لم يقم الحاجز بتوريد القيمة إلي المصلحة .

## 6/5/5 حساب مقابل التأخير

### أولاً : النصوص القانونية

#### 1- المادة (110) من القانون

يستحق مقابل تأخيــــر على:

1- ما يجاوز مائتي جنيه مما لم يؤد من الضريبة الواجبة الأداء حتى لو صدر قرار بتقسيطها ، وذلك اعتبارا من اليوم التالي لانتهاء الأجل المحدد لتقديم هذا الإقرار .

2- ما لم يورد من الضرائب أو المبالغ التي ينص القانون على حجزها من المنبع أو تحصيلها وتوريدها للخزانة العامة، وذلك اعتبارا من اليوم التالي لنهاية المهلة المحددة للتوريد طبقا لأحكام هذا القانون.

ويحسب مقابل التأخير المشار إليه في هذه المادة على أساس سعر الائتمان والخصم المعلن من البنك المركزي في الأول من يناير السابق على ذلك التاريخ مضافا إليه 2٪ ، مع استبعاد كسور الشهر والجنيه ، ولا يترتب على التظلم أو الطعن القضائي وقف استحقاق هذا المقابل .

A delay fine shall be payable on:

1- The amount in excess of two hundred pounds that has not been settled out of the due tax, even if a decision of paying it in installments is issued, as from the day following the deadline determined for submitting this declaration.

2- The taxes or amounts prescribed by the law, to be withheld at source or collected and delivered to the public treasury, which were not delivered, as from the day following the end of the period determined for delivery according to the provisions of the present law.

The delay fine referred to in the present Article shall be calculated on basis of the credit and deduction rate declared by the Central Bank on the first of January prior to that date after adding 2% to it, along with excluding the month and pound fractions. The legal complaint or appeal shall not result in the non-payment of this delay fine.

2- المادة (111) من القانون

| | |
|---|---|
| يعامل مقابل التأخير على المبالغ المتأخرة معاملة الضريبة المتعلق بها.<br>ويكون ترتيب الوفاء بالمبالغ التي تسدد للمصلحة استيفاء لالتزامات الممول على النحو الآتي:<br>1 – المصروفات الإدارية والقضائية.<br>2 – مقابل التأخير.<br>3 – الضرائب المحجوزة من المنبع.<br>4 – الضرائب المستحقة. | The delay fine on the delayed amounts shall be treated as goods as the tax connected thereto. The settlement of the amounts to be paid to the administration for fulfilling the taxpayer's obligations shall take place in the following order:<br>1 - Administrative and legal expenses.<br>2 - Delay fine.<br>3 - Taxes withheld at source.<br>4 - Taxes payable. |

3- المادة (127) من اللائحة التنفيذية

| | |
|---|---|
| تكون الضريبة واجبة الأداء، في تطبيق حكم البند (1) من المادة (110) من القانون، في الحالات الآتية:<br>1 – من واقع الإقرار الضريبي للممول.<br>2 – من واقع الاتفاق باللجنة الداخلية.<br>3 – من واقع قرار لجنة الطعن ولو كان مطعونا عليه.<br>4 – في حالة عدم الطعن على نموذج الإخطار بعناصر ربط الضريبة وقيمتها أو المطالبة.<br>5 – من واقع حكم محكمة واجب النفاذ ولو كان مطعونا عليه. | The tax shall be payable, in applying the provision of article (110) item (1) of the law, in the following cases:<br>1 - Based on the tax return of the taxpayer.<br>2 - Based on agreement with the internal committee.<br>3 - Based on the appeal committee's decision, even if it is challenged.<br>4 - In case of non challenging the form notifying the tax assessment elements and their value or the claim itself.<br>5 – Based on an enforceable court judgment even if it is challenged. |

**ثانياً : الشرح والتحليل والتقييم**

وفقاً لنص المادة (110) من القانون يستحق مقابل تأخير (والذي يتم حسابه علي أساس سعر الائتمان والخصم المعلن من البنك المركزي مضافاً إليه نسبة 20 % على :-

1- ما يجاوز مائتي جنيه ما لم يؤد من الضريبة الواجبة الأداء (حتى لو صدر قرار بتقسيطها) وفيما يلي حالات وجوب أداء الضريبة تطبيقاً لنص المادة (127) من اللائحة التنفيذية:

A- من واقع الإقرار الضريبي للممول .

B- من واقع الاتفاق باللجنة الداخلية أو قرار لجنة الطعن (ولو كان مطعونا فيه) .

C- في حالة عدم الطعن علي نموذج الإخطار بعناصر ربط الضريبة وقيمتها أو المطالبة .

D- من واقع حكم محكمة واجب النفاذ ولو كان مطعونا عليه .

2- ما لم يورد من الضرائب أو المبالغ التي ينص القانون علي حجزها من المنبع أو تحصيلها وتوريدها للخزانة العامة .

**وطبقاً لنص المادة (111) من القانون :**

1- يعامل مقابل التأخير علي المبالغ المتأخرة معاملة الضريبة المتعلقة بها ولا يترتب علي التظلم أو الطعن القضائي وقف استحقاق هذا المبلغ .

2- يكون ترتيب الوفاء بالمبالغ التي تسدد للمصلحة لالتزامات الممول علي النحو التالي :

1- المصروفات الإدارية والقضائية .

2- مقابل التأخير .

3- الضرائب المحتجزة من المنبع .

4- الضرائب المستحقة .

**7/5/5 أحقية الممول في استرداد كل أو بعض الضرائب والحالات التي تقع فيها المقاصة**

**أولاً : النصوص القانونية**

1- المادة (112) من القانون

| | |
|---|---|
| إذا تبين للمصلحة أحقية الممول في استرداد كل أو بعض الضرائب أو غيرها من المبالغ التي أديت بغير وجه حق ، التزمت برد هذه الضرائب والمبالغ خلال خمسة وأربعين يوما من تاريخ طلب الممول الاسترداد وإلا استحق عليها مقابل تأخير على أساس سعر الائتمان والخصم المعلن من البنك المركزي في أول من يناير السابق على تاريخ استحقاق الضريبة مخصوما منه 2٪. | **If the taxpayer's right to recuperate all or some of the taxes or other amounts which were settled wrongfully has transpired to the administration, the administration shall refund these taxes and amounts within forty five days form the date of the taxpayer's request of recuperation, otherwise a delay fine shall be payable by the administration on basis of the deduction and credit rate declared by the Central Bank on the first of January prior to the date on which the tax falls due, after deducting 2% of such rate.** |

2- المادة (113) من القانون

| | |
|---|---|
| تقع المقاصة بقوة القانون بين ما أداه الممول بالزيادة في أي ضريبة يفرضها هذا القانون وبين ما يكون مستحقا عليه وواجب الأداء بموجب أي قانون ضريبي تطبقه المصلحة . | **Clearing shall take place by the power of the between the amount paid by the taxpayer in excess of any tax imposed by the present law and the amount being due and payable by him by virtue of any tax law to be applied by the administration.** |

3- المادة (128) من اللائحة التنفيذية

| تقع المقاصة بقوة القانون طبقا لحكم المادة (113) من القانون على النحو نزاع:<br>1 -أن تكون المقاصة بين المبالغ التي أداها الممول بالزيادة في أي ضريبة يفرضها القانون وبين المبالغ المستحقة عليه وواجبة الأداء يفرضها القانون ذاته .<br>2 -أن تكون بين مبالغ مؤداه بالزيادة وفقا للقانون ومبالغ أخري مستحقة وفقا لأي قانون ضريبي آخر تطبقه المصلحة .<br>3 -أن تكون المبالغ المطلوب إجراء المقاصة بشأنها نهائية وخالية من أي نزاع .<br>وتقع المقاصة بقوة القانون في تاريخ توفر شروطها ، وعلى المأمورية المختصة إخطار الممول بنتيجة المقاصة . | Clearing shall take place by force of law according to the provision of article (113) of the law, as following:<br>1- Clearing shall take place between the amount that are paid in excess by the taxpayer for account of any tax imposed by the law, and the amounts due on him and payable thereby as imposed by the law itself.<br>2- Clearing shall take place between the amounts paid in excess according to the law and the other payable amounts according to any other tax law applied by the taxation authority<br>3- The amount in respect of which the clearing is required to be effected shall conditionally be final and free of any litigation.<br>Clearing shall take place be force of law on the date of fulfilling its conditions, and the concerned tax district office shall notify the taxpayer of the clearing result. |
| --- | --- |

## ثانياً : الشرح والتحليل والتقييم

1- بموجب نص المادة (112) من القانون إذا تبين للمصلحة أحقية الممول في استرداد كل أو بعض الضرائب أو غيرها من المبالغ التي أديت بغير وجه حق ألتزمت برد تلك الضرائب والمبالغ المستحقة خلال 45 يوما من تاريخ طلب الممول وإلا استحق عليها مقابل تأخير علي أساس سعر الائتمان والخصم المعلن من البنك المركزي مخصوما منه 2 % [1] .

---

[1] لم يحدد المشرع مبررخصم 2% هذا من جهة ، ومن جهة أخري فتلك النص يعتبر معطلاً من الناحية العملية التطبيقية ، حيث لا تلتزم المأموريات الضريبية بتنفيذ ذلك النص القانوني لعدم وجود

والأحرى أن يتم ربط تلك المادة بالمادة رقم 84 من القانون والتي تشير على أنه في حالة وجود مستحقات للممول أن يتم استخدامها أما لتسوية المستحقات الضريبية السابقة أو استخدامها في سداد أية مستحقات في المستقبل أو القيام بالمقاصة حسب ما جاء بالقانون .

2- نصت المادة (112) من القانون على الحالات التي تقع فيها المقاصه على النحو التالي :

تقع المقاصه Clearing قانونًا بين ما أداه الممول بالزيادة في أي ضريبة وبين ما يكون مستحقا عليه وواجب الأداء بموجب أي قانون ضريبي تطبقه مصلحة الضرائب ، وتقع المقاصه على النحو التالي :

A- بين المبالغ التي أداها الممول بالزيادة في أي ضريبة يفرضها القانون وبين المبالغ المستحقة عليه وواجبة الأداء يفرضها القانون ذاته .

B- بين مبالغ مؤداه بالزيادة وفقا للقانون ومبالغ أخرى مستحقة وفقا لأي قانون ضريبي أخر تطبقه المصلحة .

C- أن تكون المبالغ المطلوب إجراء المقاصه بشأنها نهائية وخالية من أي نزاع .

---

- أية عقوبات علي تنفيذ تلك الالتزام ولا يستطيع الممول الاستفادة من تلك النص الهم إلا لو قام باتخاذ إجراءات قضائية طويلة الحصول علي حقه ، وللأسف فإن القانون يفرض التزامات علي الممول ولا يقرها علي المصلحة .

## 8/5/5 حالات اسقاط كل أو بعض الضرائب

### أولاً : النصوص القانونية

نص المادة (114) من القانون

| للوزير بناء على عرض رئيس المصلحة إسقاط كل أو بعض الضرائب ومقابل التأخير عنها بصفة نهائية أو مؤقتة في الأحوال الآتية:<br>1 – إذا توفي الممول عن تركة ظاهرة .<br>2 – إذا ثبت عدم وجود مال للممول يمكن التنفيذ عليه .<br>3- إذا كان الممول قد أنهي نشاطه وكانت له أموال يمكن التنفيذ عليها تفي بكل أو بعض مستحقات المصلحة ففي هذه الحالة يجب أن يتبقى للممول أو لورثته بعد التنفيذ ما يغل إيرادا لا يقل عن خمسة آلاف جنيه سنويا . | The minister, based on the proposition of the administration's head, may drop all or some of the taxes and delay fine regarding them, permanently or temporarily, in the following cases:<br>1 - If the taxpayer dies with no apparent patrimony.<br>2 - If non- existence of the taxpayer's executable funds is ascertained.<br>3 - If the taxpayer ends his activity and has executable funds to settle all or some of the administration's dues, in this case a fund that produces a revenue of not less than five thousand pounds annually shall remain for the taxpayer or his inheritors after execution. |
|---|---|

### ثانياً : الشرح والتحليل والتقييم

طبقاً لنص المادة (114) من القانون للوزير (بناء على عرض رئيس المصلحة) اسقاط كل أو بعض الضرائب ومقابل التـأخير سـواء بـصفة نهائية أو مؤقتة في الأحوال التالية :

- إذا توفى الممول عن غير تركه ظاهرة **apparent patrimony**
- إذا ثبت عدم وجود مال للممول يمكن التنفيذ عليه.

- إذا كان الممول قد أنهي نشاطه وكانت له أموال يمكن التنفيذ عليه تفــي بكل أو بعض مستحقات المصلحة ففي تلك الحالة يجب أن يتبقــي للممــول أو ورثته بعد التنفيذ ما يقــل ليرادات لا يقل عن 5000 جنيه سنويا .

### 9/5/5 اصدار صكوك ضريبية

**أولاً : النصوص القانونية**

**نص المادة (115) من القانون**

| | |
|---|---|
| للوزير إصدار صكوك ضريبية يكتتب فيها الممولون وتحمل بعائد معفي من الضرائب يحدده الوزير.<br>وتكون لهذه الصكوك والعوائد المستحقة عليها قوة الإبراء عند سداد الضرائب المستحقة . | **The minister, may issue tax bills to be subscribed to by the taxpayers and having a yield exempted from the tax to be determined by the minister.<br>These bills and their associated yields shall have remittal power upon settling the taxes payable.** |

**ثانياً : الشرح والتحليل والتقييم**

وفقاً لنص المادة (115) من القانون للوزير إصدار صكوك ضريبية **tax bills** يكتتب فيها الممولــون وتحمل بعائد معفى من الضرائب ، وتكون للصكوك وعوائدها المستحقة قوة الإبراء عند سداد الضرائب المستحقة .

وفي رأي المؤلف أن ذلك النص يعتبر غامض ، حيث لم تتحدد من خلاله طبيعة تلك الصكوك وعوائدها ومبررات إصدارها ، وهل ملزمة للممولين سواء أكانت أشخاص طبيعيين أو أشخاص اعتبارية .

## 6/5 إجراءات الطعن

## Appeal Procedures

| | مــواد القانون | مواد اللائحة التنفيذية |
|---|---|---|
| 1/6/5 إجراءات إعلان الممول | 116 | 129 |
| 2/6/5 الطعن على ربط الضريبة من المصلحة | 117 | — |
| 3/6/5 اعتراض الممول الخاضع للضريبة على المرتبات | 118 | 130 |
| 4/6/5 طعن الممول أمام اللجنة الداخلية واجراءتها | 119 | 135 -131 |
| 5/6/5 طعن الممــول امــام لجــان الطعــن وتــشكيلها واختصاصها وجلساتها | 120 -120 | 141 -136 |
| 6/6/5 حق المصلحة والممول في الطعن في قرار لجنة الطعن | 123 | — |
| 7/6/5 تصحيح الربط النهائي امام لجنة إعادة النظر | 124 | 144 -142 |
| 8/6/5 الدعاوى التي ترفع من الممول أو عليه يجــوز أن تكون سرية امام المحكمة | 125 | — |
| 9/6/5 إصدار الوزير قواعد ومتطلبات عامة ملزمة للمصلحة | 126 | |
| 10/6/5 طلب الممول بيان موقف معــاملات لهــا آثــار ضريبية مؤثرة | 127 | |
| 11/6/5 تعيين المصلحة منــدوبين لهــا لــدى الجهــات الحكومية وما في حكمها | 128 | 145 |
| 12/6/5 حالات وقوع عبء الإثبات على المصلحة | 129 | 146 |
| 13/6/5 حالات وقوع عبء الإثبات على الممول | 130 | — |

## 1/6/5 إجراءات إعلان الممول

### أولاً : النصوص القانونية

#### 1- المادة (116) من القانون

يكون للإعلان المرسل بكتاب موصى عليه مصحوبا بعلم الوصول أو بأي وسيلة إلكترونية لها الحجية في الإثبات وفقا لقانون التوقيع الإلكتروني الصادر بالقانون رقم 15 لسنة 2004 يصدر بتحديدها قرار من الوزير ذات الأثر المترتب على الإعلان الذي يتم بالطرق القانونية ، بما في ذلك إعلان المحجوز عليه بصورة من محضر الحجز.

ويكون الإعلان صحيحا قانونا سواء تسلم الممول الإعلان من المأمورية المختصة أو من لجنة الطعن المختصة أو تسلمه بمحل المنشأة أو بمحل إقامته المختار.

وفي حالة غلق المنشأة أو غياب الممول وتعذر إعلانه بإحدى الطرق المشار إليها وكذلك في حالة رفض الممول تسلم الإعلان يثبت ذلك بموجب محضر يحرره أحد موظفي المصلحة ممن لهم صفة الضبطية القضائية وينشر ذلك في لوحة المأمورية أو لجنة الطعن المختصة ، بحسب الأحوال ، مع لصق صورة منه على مقر المنشأة.

وإذا ارتد الإعلان مؤشرا عليه بما يفيد عدم وجود المنشأة أو عدم التعرف على عنوان الممول يتم إعلان الممول في مواجهة النيابة العامة بعد إجراء التحريات اللازمة.

ويعتبر النشر على الوجه السابق والإعلان في مواجهة النيابة العامة إجراء قاطعا للتقادم.

ويكون للممول في الحالات المنصوص عليها في الفقرتين الثالثة والرابعة من هذه المادة أن يطعن في الربط أو في قرار لجنة الطعن بحسب الأحوال ، وذلك خلال ستين يوما من تاريخ توقيع الحجز عليه وإلا أصبح أو قرار اللجنة نهائيا.

The notification sent by a registered letter with acknowledgement of receipt or by any electronic means having conclusiveness of evidence according to the law on electronic signature as promulgated by law No. 15 for the year 2004, as shall be determined by decree of the minister, shall have the same effect resulting from the notification taking place by legal methods, including serving a notice on the distrainment with a copy of the distrait report.

The notification shall be legally valid whether the taxpayer receives it from the concerned tax district office or from the appeal committee or receives it at the establishment premises or at his elected domicile.

In case of closing down the establishment or absence of taxpayer and it is practically difficult to serve the notice on him by one of the said methods, and also in case of the taxpayer's refusal to receive the notice, this shall be recorded in a report to be drawn up by one of the administration's law officers and published on the notice board of the concerned tax district office or appeal committee, according to each case, along with displaying a copy thereof at the establishment's head office.

If the notification is returned with an annotating the non- existence of the establishment or non- acquaintance with the taxpayer's address, the notice shall be served on the taxpayer by means of the public prosecution after conducting the necessary investigations.

The publication in the foregoing manner and serving the notification by means of the public prosecution shall be considered a procedure interrupting the limitations.

The taxpayer, in the cases prescribed in the third and fourth clauses, of the present article, may challenge the assessment or the decision of the appeal committee, according to each case, within sixty days from the date of levying the attachment, otherwise the assessment or committee's decision shall become final.

## 2- المادة (129) من اللائحة التنفيذية

يقصد بمحل الإقامة المختار للممول، في تطبيق حكم الفقرة الثانية من المادة (116) من القانون، المكان الذي يحدده الممول لإخطاره بالنماذج الضريبية كمكتب المحامي أو المحاسب.

ويكون إثبات ارتداد الإعلان المرسل من المأمورية أو لجنة الطعن إلى الممول بأول.موصي عليه مصحوبا بعلم الوصول مؤشرا عليه من موزع البريد بما يفيد غلق المنشأة أو غياب صاحبها أو رفض الاستلام، بموجب محضر يحرره المأمور المختص أو عضو لجنة الطعن المختصة بحسب الأحوال، من ثلاث صور تحفظ الأولى بملف الممول وتلصق الثانية على مقر المنشأة وتعلق الثالثة بلوحة الإعلانات بالمأمورية أو لجنة الطعن أو تعلن على الموقع الالكتروني المصلحة.

وعلى المأمورية أو لجنة طعن إمساك سجل تقيد فيه المحاضر المشار إليها أولا بأول.

وفي الحالات التي يرتد فيها الإعلان مؤشرا عليه بعدم وجود المنشأة أو عدم التعرف على عنوان الممول، يقوم المأمور المختص أو عضو اللجنة المختصة بإجراء التحريات اللازمة، فإن أسفرت هذه التحريات عن وجود المنشأة أو التعرف على عنوان الممول، يتم إعادة الإعلان بتسليمه إليه، وإن لم تسفر التحريات عن التعرف على المنشأة أو عنوان الممول، يتم إعادة الإعلان بتسليمه إليه، وإن لم تسفر التحريات عن التعرف على المنشأة أو عنوان الممول يتم إعلانه في مواجهة النيابة العامة.

وفي تطبيق حكم الفقرة الأخيرة من المادة (116) من القانون، يقصد بتاريخ توقيع الحجز على الممول تاريخ علمه بهذا الحجز.

The elected domicile of the taxpayer, in applying the provision of the second clause of Article (116) of the law, shall mean the place the taxpayer defines for notifying him with the tax forms, like the lawyer's or the accountant's office

The return of the notice sent by the tax district office or the appeal committee to the taxpayer by registered letter with acknowledgment of receipt bearing the mail distributor's endorsement to indicate the closure of the establishment, the absence of its owner, or refusal to receive the notice, shall be established by a report to be drawn up by the concerned tax officer or the member of the concerned appeal committee, according to each case, in triplicate, of which the first copy shall be kept in the taxpayer's file, the second to be displayed at the premises of the establishment, and the third to be affixed to the notice board of the tax district office or the appeal committee, or it shall be announce on the website of the taxation authority.

Each tax district office or appeal committee shall hold a register for recording the said reports in it regularly.

In case the notice is returned with an endorsement indicating the non-existence of the establishment or non-reaching the taxpayer's address, the concerned tax officer or member of the concerned committee shall conduct the necessary investigations. If these investigations reveal the existence of the establishment or result in reaching the taxpayer's address, the notice shall be re-delivered to the taxpayer. If the investigations do not result in reaching the establishment or the taxpayer's address, the notice shall be served on him vis-a-vis the public prosecution.

In applying the provision of the last clause of article (116) of the law, the date of levying the attachment on the taxpayer shall be the date he learns of that attachment.

**ثانياً : الشرح والتحليل والتقييم**

وفقاً لنص المادة (116) من القانون يراعى :

1- يتم الإعلان المرسل بكتاب موصى عليه بعلم الوصول (أو بأي وسيلة الكترونية لها الحجية في الإثبات )[1] ويكون الإعلان صحيحاً قانونا سواء تسلم الممول الإعلان من المأمورية أو لجنة الطعن أو تسلمه بمحل المنشأة أو بمحل إقامته المختار (يقصد به طبقاً لنص المادة (129) من اللائحة التنفيذية المكان الذي يحدده الممول لاخطاره بالنماذج الضريبية بمكتب المحامي أو المحاسب ).

2- في حالة غلق المنشأة أو غياب الممول وتعذر إعلانه أو في حالة رفض الممول تسلم الإعلان يتم إثبات ذلك بموجب محضر يحرره أحد موظفي المصلحة (المأمور أو عضو لجنو الطعن) أو ينشر في لوحة المأمورية أو بلجنة الطعن مع لصق صورة منه على مقر المنشأة[2].

3- إذا أرتد الإعلان مؤشراً عليه بما يفيد عدم وجود المنشأة أو عدم التعرف على عنوان العميل يتم إجراء الترتيبات اللازمة عن طريق المأمور أو عضو اللجنة وإن لم يسفر ذلك عن شئ يتم إعلان الممول في مواجهة النيابة العامة ويعتبر ذلك إجراءاً قاطعاً للتقادم .

4- في تلك الحالات المنصوص عليها في 1 ، 2 يحق للمول أن يطعن في الربط أو في قرار لجنة الطعن خلال 60 يوما من تاريخ توقيع الحجز عليه (ويقصد بذلك تاريخ علمه بهذا الحجز) وإلا أصبح الربط أو قرار اللجنة نهائياً .

---

[1] وفقاً لقانون التوقيع الالكتروني الصادر بالقانون رقم 15 لسنة 2004) .

[2] أو تعلق على الموقع الالكتروني للمصلحة .

## 2/6/5 الطعن على ربط الضريبة من المصلحة Appeal to the assessment

### أولاً : النصوص القانونية

المادة (117) من القانون

| في الحالات التي يتم فيها ربط الضريبة من المصلحة يجوز للممول الطعن على نموذج ربط الضريبة خلال ثلاثين يوما من تاريخ تسلمه، فإذا لم يطعن عليه خلال هذه المدة أصبح الربط نهائيا. | In the cases where the tax is assessed by the administration, the taxpayer may challenge the tax assessment form, within thirty days from the date of its receipt. If he does not challenge it within this period, the assessment shall be considered final. |
|---|---|

### ثانياً : الشرح والتحليل والتقييم

وفقا لنص المادة (117) من القانون يجوز للممول في الحالات التي يتم فيها ربط الضريبة من المصلحة الطعن على نموذج ربط الضريبة خلال 30 يوماً من تاريخ تسلمه ، ويصبح الربط نهائيا في حالة عدم الطعن خلال تلك المدة .

## 3/6/5 إعتراض الممول الخاضع للضريبة على المرتبات وكذلك الجهة التي قامت بالخصم

## Objection of Taxpayer subject to the tax on salaries

### أولاً : النصوص القانونية

### 1- المادة (118) من القانون

الممول الخاضع للضريبة على المرتبات والأجور خلال ثلاثين يوما من تاريخ استلام الإيراد الخاضع للضريبة أن يعترض على ما تم خصمه من ضرائب بطلب يقدم إلي الجهة التي قامت بالخصم.

ويتعين على هذه الجهة أن ترسل الطلب مشفوعا بردها إلى مأمورية الضرائب المختصة خلال ثلاثين يوما من تاريخ تقديمه.

كما يكون للجهة المذكورة أن تعترض على ما تخطر به من فروق الضريبة الناتجة عن الفحص خلال ثلاثين يوما من تاريخ استلام وتتولى المأمورية فحص الطلب أو الاعتراض فإذا تبين لها صحته كان عليها إخطار الجهة بتعديل ربط الضريبة ، أما إذا لم تقتنع بصحة الطلب أو الاعتراض فيتعين عليها إحالته إلى لجنة الطعن طبقاً لأحكام هذا القانون مع إخطار صاحب الشأن بذلك بكتاب موصى عليه مصحوبا بعلم الوصول وذلك خلال ثلاثين يوما من تاريخ الإحالة الإخطار.

The taxpayer subject to the tax on salaries and wages may, within thirty days from the date of receiving the taxable revenue, may object to the taxes deducted, by submitting a request to the concerned entity effecting the deduction.

This entity shall send the request coupled with its reply to the concerned tax district office within thirty days from the date of its submission.

The said entity may also object to the tax difference resulting from the inspection as reported to it, within thirty days from the date of receiving the notification.

The tax district office shall assume examining or objecting to the request. If it finds the request to be valid, it shall notify the entity with the tax assessment modification. If it is not convince with the validity of the request or objection, it shall refer it to the appeal committee according to the provisions of the present law along with notifying the concerned party of this by registered letter with acknowledgement of receipt within thirty days from the date of referral.

| وإذا لم يكن الممول جهة يتيسر أن يتقدم لها بالطلب المشار إليه ، كان له أن يتقدم بالطلب المشار إليه إلى مأمورية الضرائب المختصة أو لجنة الطعن بحسب الأحوال. | If the taxpayer does not have an entity where it will be possible to submit the said request, he may submit it to the concerned tax district office or appeal committee, according to each case. |
| --- | --- |

2- المادة (130) من اللائحة التنفيذية

| في تطبيق حكم الفقرة الثالثة من المادة (118) من القانون، يكون الإخطار بفروق الضريبة الناتجة عن الفحص على النموذج رقم (38 مرتبات). | In applying the provision of the third clause of article (118) of the law, the tax differences resulting from the examination shall be advised on form No. 38 (salaries). |
| --- | --- |

ثانياً : الشرح والتحليل والتقييم

وفقاً لنص المادة (118) من القانون يحق للممول الخاضع للضريبة على المرتبات أن يعترض على ما تم خصمه من ضرائب وفيما يلي حقوق والتزامات الممول والجهة المختصة بخصم الضريبة والمأمورية :

1- يتقدم الممول بطلب يقدم للجهة التي قامت بالخصم خلال 30 يوما من تاريخ استلام الإيراد الخاضع للضريبة .

2- يجب على الجهة التي قامت بالخصم إرسال الطلب مشفوعاً بردها إلى المأمورية المختصة خلال 30 يوم من تاريخ تقديمه .

3- للجهة المختصة أن تعترض على ما تخطر به من المأمورية بفروق الضريبة الناتجة عن الفحص خلال 30 يوم من تاريخ استلام الاخطار الذي يكون على النموذج رقم (38 مرتبات) .

4- تقوم المأمورية بفحص الطلب أو الاعتراض فإذا تبين :

- صحته كان عليها اخطار الجهة بتعديل ربط الضريبة .

- عدم الاقتناع بصحة الطلب والاعتراض يتعين عليها احالته إلى لجنة الطعن مع اخطار صاحب الشأن بذلك خلال 30 يوم من تاريخ الاحالة .

وزارة المالية
مصلحة الضرائب العامة

# إخطار بفروق ضريبة المرتبات وما في حكمها
## الناتجة عن الفحص

**إرشـــادات**

الإخطار موجه إلى أصحاب الأعمال والملتزمين بدفع الإيراد وذلك دون الإخلال بحقهم في الرجوع على الممول بما هو ملتزم به .

- يكون للجهة المذكورة أن تعترض على ما تخطر به من فروق الضريبة الناتجة عن الفحص خلال ثلاثين يوماً من تاريخ استلام الإخطار تطبيقاً لأحكام الفقرة الثالثة من المادة (١١٨) من القانون.

## 4/6/5 طعن الممول امام اللجنة الداخلية واختصاصها وتشكيلها

### أولاً : النصوص القانونية

1- المادة (119) من القانون

في الحالات التي يتم فيها ربط الضريبـة من المصلحة يكون الطعن المقدم من الممول على عناصر ربط الضريبة وقيمتها بصحيفة من ثلاث صور يودعها المأمورية المختصة وتسلم إحداها للممول مؤشرا عليها من تتضمنها .

المأمورية بتاريخ إيداعها وتثبت المأمورية في دفتر خاص بيانات الطعن وملخصا بأوجه الخلاف التي تتضمنها .

وتقوم المأمورية بالبت في أوجه الخلاف بينها وبين الممول بواسطة لجنة داخلية بها ، وذلك خلال ستين يوما من تاريخ تقديم الطعن ، فإذا تم التوصل إلى تسوية أوجه الخلاف يصبح الربط نهائيا ، وتنظم اللائحة التنفيذية لهذا القانون قواعد تشكيل اللجان الداخلية وإجراءات العمل فيها وإثبات الاتفاقات التي تتم أمامـها .

In the cases where the tax is assessed by the administration, the appeal submitted by the taxpayer against the tax assessment elements and value shall be on a statement of three copies to be deposited with the concerned tax district office. One of those copies shall be handed over to the taxpayer with endorsement by the tax district office marking the date of its submission. The tax district office shall record in a special book the appeal data and a summary of the aspects of dispute it comprises.

The tax district office shall adjudicate on the aspects of dispute between itself and the taxpayer by means of an internal committee in it, within sixty days from the date of submitting the appeal. If a settlement of the aspects of dispute is reached, the assessment shall be conclusive. The executive regulations of the present law shall regulate the rules of establishing the internal committees, as well as the procedures of work in them and of recording the agreements to be reached before them.

If a settlement of the aspects of dispute is not reached, the tax district office shall notify the taxpayer accordingly, and shall refer the aspects of dispute to the concerned appeal committee within thirty days from the date of adjudicating on those aspects, providing it shall notify the taxpayer of the referral by registered letter with acknowledgement of receipt. If the thirty days period lapses without the tax district office referring the dispute to the concerned appeal committee, the taxpayer

may then submit the matter in writing direct to the chairman of such committee or by registered letter with acknowledgement of receipt. The chairman of the committee shall determine, within fifteen days from the date on which the matter is submitted to him or the date of receiving the taxpayer's letter by him, a session for examining the dispute, and order joining the taxpayer's file to the case.

Any of the procedures prescribed in the present Article may be taken by any electronic means to be determined by the minister.

وإذا لم يتم التوصل إلى تسوية أوجه الخلاف تقوم المأمورية بإخطار الممول بذلك ، وعليها إحالة أوجه الخلاف إلى لجنة الطعن المختصة خلال ثلاثين يوما من تاريخ البت في هذه الأوجه على أن تقوم بإخطار الممول بالإحالة بكتاب موصى عليه مصحوبا بعلم الوصول ، فإذا انقضت مدة الثلاثين يوما دون قيام المأمورية بإحالة الخلاف إلى لجنة الطعن المختصة ،

كان للممول أن يعرض الأمر كتابة على رئيس هذه اللجنة مباشرة أو بكتاب موصى عليه مصحوبا بعلم الوصول ، وعلى رئيس اللجنة خلال خمسة عشر يوما من تاريخ عرض الأمر عليه أو وصول كتاب الممول إليه أن يحدد جلسة لنظر النزاع ويأمر بضم ملف الممول .

ويجوز اتخاذ أي من الإجراءات المنصوص عليها في المادة بأي وسيلة إلكترونية يحددها الوزير

2- المادة (131) من اللائحة التنفيذية

| | |
|---|---|
| تشكل اللجنة الداخلية المنصوص عليها في المادة (119) من القانون، بقرار من رئيس المصلحة أو من يفوضه، برئاسة أحد العاملين بالمصلحة من درجة مدير عام وعضوية اثنين من العاملين بها. | The internal committee prescribed in article (119) of the law shall be established by decision of the head of the taxation authority or his delegated deputy, under one of the authority's officers with the degree of general manager, and the membership of two of its officers. |

3- المادة (132) من اللائحة التنفيذية

| | |
|---|---|
| تختص اللجان الداخلية المنصوص عليها في المادة (119) من القانون، بالفصل في الطعون المقدمة من الممولين للمأمورية طعناً على ربط الضريبة بالنسبة للنشاط التجاري والصناعي والمهني وإيرادات الثروة العقارية والضريبة المستقطعة من المنبع والضريبة على أرباح الأشخاص الاعتبارية، على أن يتم ذلك خلال ستين يوما من تاريخ ورود الطعن للجنة. | The internal committees prescribed in article (119) of the law shall be concerned with adjudicating on the appeals submitted to the tax district office by the taxpayers, for challenging the tax assessment with regard to commercial, industrial, industrial, and professional activity, the real estate wealth revenues, the tax withheld at source, and the tax on juridical persons profits, providing this shall take place within sixty days from the date on which the appeal is received by the committee. |

4- المادة (133) من اللائحة التنفيذية

| | |
|---|---|
| يجب أن يتوفر بكل لجنة داخلية السجلات الآتية:<br>1- سجل قيد الطعون.<br>2- سجل محاضر الجلسات.<br>3- سجل القرارات التي تنتهي إليها اللجنة. | The following registers shall be made available with each internal committee :<br>1 - Register for recording the appeals .<br>2 - Register for session minutes .<br>3 - Register for the decisions reached by the committee . |

## 5- المادة (134) من اللائحة التنفيذية

على اللجنة الداخلية إخطار الممول بكتاب موصي عليه مصحوبا بعلم الوصول بتاريخ الجلسة ، وفي حالة عدم حضوره أو من يمثله قانونا في التاريخ المحدد يتم إخطاره بكتاب ثان أخير ، وفي حالة عدم حضور الممول أو من يمثله في الموعد الثاني تقوم اللجنة الداخلية بإحالة الخلاف إلي لجنة الطعن المختصة وتخطر الممول بذلك.

The internal committees shall notify the taxpayer of the session date by registered letter with acknowledgment of receipt. In case he or his legal representative fails to attend on the determined date, he shall be notified by a second letter. In case the taxpayer or his representative does not attend on the second date, the internal committee shall refer the difference to the concerned appeal committee and notify the taxpayer accordingly .

## 6- المادة (135) من اللائحة التنفيذية

تكون جلسات اللجنة الداخلية سرية ، ويجب إثبات ما يتم تناوله بالجلسة في محضر مؤيدة بالمستندات المقدمة من الممول والمأمورية ، وعلي اللجنة مناقشة جميع بنود الخلاف وأوجه الدفاع التي يقدمها الممول ، وأن ترد علي كل بند من هذه البنود ، وفي حالة الاتفاق مع الممول يصدر القرار بما تم الاتفاق عليه ، وفي حالة عدم الاتفاق تحدد اللجنة أوجه الخلاف ورأي اللجنة بشأنها ، ويتم إحالة أوجه الخلاف إلى لجنة الطعن المختصة ، ويخطر الممول بذلك.

ويجب أن يوقع محضر اللجنة الداخلية من رئيس اللجنة وأعضائها والممول أو من يمثله قانونا .

ويكون للممول الحق في الحصول على نسخة من هذا المحضر .

The internal committee's sessions shall be closed. All deliberations in the session shall be recorded in a minutes supported by the documents submitted by the tax district office. The Committee shall discuss all items of the difference and aspects of the defense as submitted by the taxpayer, and shall reply on each of these items. In case an agreement is reached with the taxpayer, the decision shall be issued according to the points of agreement. In case of non-agreement, the Committee shall determine the aspects of difference and the committee's view in their respect, and the aspects of difference shall then be referred to the concerned appeal committee, along with notifying the taxpayer accordingly .

The minutes of the internal committee shall be signed by each of the chairman, the members, and the taxpayer or his legal representative .

The taxpayer shall have the right to obtain a copy of the said minutes.

## ثانياً : الشرح والتحليل والتقييم

### 1- إجراءات الطعن امام اللجنة الداخلية

نصت المادة (119) من القانون على تلك الاجراءات على النحو التالي :

A- في الحالات التي يتم فيها ربط الضريبة من المصلحة يكون المقدم من الممول على عناصر الضريبة وقيمتها بصحيفة من ثلاث صور يودعها للمأمورية المختصة وتسلم احداها للممول مؤشراً عليها بتاريخ ايداعها من المأمورية وتثبت المأمورية في دفتر خاص بيانات الطعن ويلحق بأوجه الخلاف .

B- تقوم المأمورية بالبت في أوجه الخلاف بينها وبين الممول بواسطة لجنة داخلية خلال 60 يوماً من تاريخ تقديم الطعن ، و يصبح الربط نهائياً إلا إذا تم تسوية أوجه الخلاف .

### 2- تشكيل اللجان الداخلية

طبقاً لنص المادة (131) من اللائحة التنفيذية يتم تشكيل اللجنة الداخلية بقرار من رئيس المصلحة أو من يفوض برئاسة أحد العاملين في درجة مير عام مع عضوية اثنين من العاملين بالمصلحة.

### 3- اختصاصات اللجان الداخلية

وفقا لنص المادة (132) من اللائحة التنفيذية للقانون تختص تلك اللجنة بالفصل في الطعون المقدمة من الممولين للمأمورية طعناً على ربط الضريبة المرتبطة :

- بالنشاط التجاري والصناعي .
- بالنشاط المهني ،
- بايراد الثروة العقارية .
- بالضريبة المستقطعة من المنبع .
- بالضريبة على أرباح الأشخاص الاعتبارية .

**4- سجلات اللجنة الداخلية**

وفقا لنص المادة (133) من اللائحة التنفيذية يجب ان يتوافر لكل لجنة داخلية السجلات التالية :

- سجل قيد الطعون .
- سجل محاضر الجلسات .
- سجل القرارات التي تنتهي إليها اللجنة .

**5- جلسات اللجنة الداخلية وقراراتها**

تأسيسا على نص المادة (119) من القانون والمادتين (134- 135) من اللائحة التنفيذية على اللجنة الداخلية اخطار الممول بكتاب بتاريخ الجلسة ، وفي حالة عدم حضوره (أو من يمثله) يتم اخطاره بكتاب ثان ، وفي حالة عدم الحضور تقوم اللجنة بإحالة الخلاف الى لجنة الطعن المختصة ويتم اخطار الممول بذلك ، وتكون جلسات اللجنة سرية، ويتم إثبات ما يتم تناوله بالجلسة في محضر مؤيد بالمستندات وفي حالة الاتفاق يصدر القرار بما تم الاتفاق عليه ، بينما يتم احالة الخلاف إلى لجنة الطعن في حالة عدم الاتفاق ، مع تحديد أوجه الخلاف ورأي اللجنة بشأنها ، ويتم توقيع اللجنة عن أعضائها والممول أو يمثله قانونا .

في حالة عدم التوصل إلى تسوية تقوم المأمورية بإخطار الممول بذلك

من إحالة أوجه الخلاف إلى لجنة الطعن المختصة خلال 30 يوم من تاريخ البت في أوجه الخلاف مع اخطار الممول بكتاب بذلك .

إذا انقضت مدة 30 يوم دون قيام المأمورية باحالة الخلاف إلى لجنة الطعن للممول عرض الأمر كتابة على رئيس اللجنة الداخلية الذي عليه تحديد جلسة للنظر في النزاع خلال 15 يوماً من تاريخ العـــــرض ويأمر بضم ملف الممول .

## 5/6/5 طعن الممول امام لجنة الطعن وتشكيلها واختصاصاتها وجلساتها

### أولاً : النصوص القانونية

**1- المادة (120) من القانون**

**تشكل لجان الطعن بقرار من الوزير من رئيس من غير العاملين بالمصلحة ، وعضوية أثنين من موظفي المصلحة يختارهما الوالمصلحة.نين من ذوي الخبرة يختارهما الاتحاد العام للغرف التجارية بالاشتراك مع اتحاد الصناعات المصرية من بين المحاسبين المقيدين في جدول المحاسبين والمراجعين لشركات الأموال بالسجل العام لمزاولـــي المهنة الحرة للمحاسبة والمراجعة .**

**وللوزير تعيين أعضاء احتياطيين لموظفي المصلحة باللجان في المدن التي بها لجنة واحدة ، ويعتبر الأعضاء الأصليون أعضاء احتياطيين بالنسبة إلى اللجان الأخرى في المدن التي بها أكثر من لجنة ، ويكون ندبهم بدلا من الأعضاء الأصليين الذين يتخلفون عن الحضور من اختصاص رئيس اللجنة الأصلية أو أقدم أعضائها عند غيابه .**

The appeal committees shall be established, by virtue of a decree of the minister, of a chairman to be a non-employee of the administration, with the membership of two to the administration's officers to be elected by the minister and two experienced members to be elected by the General Federation of Chambers of Commerce jointly with the Federation of Egyptian Industries from among the associations of capital in the general register of accountancy and auditing free professionals.

The minister may appoint members acting as substitutes to the administration's officers on the committees in towns where there is one committee. The original members shall be considered substitute members shall be considered substitute members with regard to the other committees in towns with more than one committee. Delegating them in lieu of the original members who fail to attend shall be the responsibility of the chairman of the original committee or its senior member in the chairman's absence.

| | |
|---|---|
| ولا يكون انعقاد اللجنة صحيحا إلا إذا حضرها رئيسها وثلاثة من أعضائها على الأقل ويتولى أمانة سر اللجنة موظف تندبه المصلحة . وتكون لجان الطعن دائمة وتابعة مباشرة للوزير، ويصدر قرار منه بتحديدها وبيان مقارها واختصاصها المكاني ومكافآت أعضائها. | The committee's meeting shall not be valid unless it is attended by its chairman and at least three members of the committee, and the committee's secretariat shall be assumed by employee to be delegated by the administration. The appeal committees shall be permanent and attached direct to the minister. A decree of the minister shall be issued determining them, their head offices, and area of competence and member's remuneration. |

2- المادة (121) من القانون

| | |
|---|---|
| تختص لجان الطعن بالفصل في جميع أوجه الخلاف بين الممول والمصلحة في المنازعات المتعلقة بالضرائب المنصوص عليها في هذا القانون، وفي قانون ضريبة الدمغة الصادر بالقانون رقم 111 لسنة 1980، وفي القانون رقم 147 لسنة 1984 بفرض رسم تنمية الموارد المالية للدولة. وتخطر اللجنة كلا من الممول والمصلحة بميعاد جلسة نظر الطعن قبل انعقادها بعشرة أيام على الأقل وذلك بكتاب موصى عليه مصحوبا بعلم الوصول ولها أن تطلب من المصلحة والممول تقديم ما تراه ضروريا من البيانات والأوراق وعلى الممول الحضور أمام اللجنة بنفسه أو بوكيل عنه ، وإلا فصلت اللجنة في الطعن في ضوء المستندات المقدمة . | The appeal committees shall be concerned with adjudicating on all the aspects of dispute between the taxpayer and the administration in the litigations connected with the taxes prescribed in the present law, the stamp duty law as promulgated by law No. 111 for the year 1980 and law No. 147 for the year 1984 imposing the state's financial resources development duty. The committee shall notify the taxpayer and the administration of the date of holding the appeal hearing session, at least ten days before holding it, by virtue of a registered letter with acknowledgement of receipt. It may request from the administration and the taxpayer to submit the data and documents it deems necessary, and the taxpayer shall appear before the committee personally or represented by a proxy, otherwise the committee shall adjudicate on the appeal in light of the submitted documents. |

وتصدر اللجنة قرارها في حدود تقدير المصلحة وطلبات الممول ويعدل ربط الضريبة وفقا لقرار اللجنة فإذا لم تكن الضريبة قد حصلت فيكون تحصيلها بمقتضى هذا القرار .

The committee shall issue its decision within the limits of the administration's estimation and the taxpayer's requests, and the tax assessment shall be modified according to the committee's decision. If the tax has not already been collected, it shall then be collected by virtue of such decision.

3- المادة (122) من القانون

تكون جلسات لجان الطعن سرية وتصدر قراراتها مسببة بأغلبية أصوات الحاضرين وفي حالة تساوي الأصوات يرجح الجانب الذي منه الرئيس ويوقع القرارات كل من الرئيس وأمين السر خلال خمسة عشر يوما على الأكثر من تاريخ صدورها .

وتلتزم اللجنة بمراعاة الأصول والمبادئ العامة لإجراءات التقاضي ويعلن كل من الممول والمصلحة بالقرار الذي تصدره اللجنة بكتاب موصى عليه مصحوبا بعلم الوصول وتكون الضريبة واجبة الأداء من واقع الربط على أساس قرار لجنة الطعن، ولا يمنع الطعن في قرار اللجنة أمام المحكمة الابتدائية من تحصيل الضريبة .

The appeal committee's sessions shall be held in camera and their decisions shall be substantiated and issued with the majority of votes of the attending members. In case of equal voting, the chairman of the committee shall have the casting vote. The chairman and the secretary shall sign the decisions within fifteen days at most from their date of issue.

The committee shall observe the general rules and principles of litigation procedures. The taxpayer and the administration shall be notified of the decision issued by the committee, by registered letter with acknowledgement of receipt. The tax shall be payable according to the tax assessment on basis of the appeal committee's decision. Challenging the committee's decision before the court of first instance shall not prevent collecting the tax.

4- المادة (136) من اللائحة التنفيذية

يجب أن تمسك لجان الطعن، المنصوص عليها في المادة (120) من القانون، السجلات الآتية:

1 - سجل الطعون الضريبية، وتقيد به الطعون حسب تاريخ ورودها، ويجب أن يتضمن القيد البيانات الخاصة بكل طعن من حيث سنوات الخلاف وصافي ربح كل سنة، وقرار اللجنة عند صدوره.

2 - سجل الجلسات، وتدون به المداولات التي تدور في كل جلسة .

3 - أية سجلات أخري تتطلبها طبيعة العمل باللجنة .

ويكون القيد في السجلات المشار إليها بمعرفة أمانة اللجنة .

The appeal committees prescribed in article (120) of the law shall hold the following registers :

1 - Register of fiscal appeals in which the appeals shall be recorded in order of the date of their receipt. Entries in the register shall comprise the date of each appeal in terms of the years of difference, the net profit of each year, and the committee's decision when issued.

2 - Register of the sessions, for recording in it the deliberations of each session .

3 - Any other registers required by the nature of work in the committee.

Recording in the said registers shall take place by means of the committee's secretariat.

5- المادة (137) من اللائحة التنفيذية

يكون العمل بلجان الطعن، المنصوص عليها في المادة (120) من القانون على النحو الآتي:

1 - يحدد رئيس اللجنة مقرر الحالة من أحد العضوين المعينين من المصلحة.

2 - يقوم كل عضو من أعضاء اللجنة المشار إليهم في البند (1) من هذه المادة بدراسة ما يحال إليه من طعون وكافة أوجه الدفاع المتعلقة بها،

Work in the appeal committees prescribed in article (120) of the law shall be as follows :

1 - The committee's chairman shall determine the rapporteur of the case, by choosing one of the two members appointed by the taxation authority.

2 - Each of the committee's members referred to in item (1) of the present article shall study the appeals referred to him and all .

ويعد مسودة القرار في كل طعن .

3 – تتم المداولة مع باقي أعضاء اللجنة عـ.. ـسودة القرار بعد إطلاعهم على أوراق الطعن.

4 – يصدر قرار اللجنة بعد المداولة طبقا لحكم المادة (122) من القانون.

aspects of defense related to them, along with drawing up the draft decision in each appeal.
3- The draft decision shall be deliberated with the rest of the committee's members after briefing them on the appeal papers.
4 – The committee's decision shall be issued after the deliberation according to the provision of article (122) of the law.

6- المادة (138) من اللائحة التنفيذية

يجب على لجان الطعن إنجاز المعدلات التي تحددها الإدارة المشرفة على اللجان.

The appeal committees shall accomplish the average task determined by the department supervising the committees.

7- المادة (139) من اللائحة التنفيذية

على لجنة الطعن مراعاة الأصول والمبادئ العامة لإجراءات التقاضي وفقا لحكم المادة (141) من هذه اللائحة .

The appeal committees shall observe the general rules and principles for litigation procedures according to the provision of article (141) or the present regulation.

8- المادة (140) من اللائحة التنفيذية

على لجنة الطعن إخطار كل من الطاعن والمأمورية المختصة بموعد الجلسة على الوصول.قم (39 لجان) بكتاب موصي عليه مصحوبا بعلم الوصول ، فإذا لم يحضر الممول أو وكيله أمام اللجنة في أول جلسة حجز الطعن للقرار بعد أسبوعين على الأقل ، ويعلن الممول بذلك بكتاب موصي عليه مصحوبا بعلم الوصول ، فإذا أبدى عذرا تقبله اللجنة فتح باب المرافعة وحددت جلسة لنظر الطعن أما إذا لم تقبل عذره تصدر اللجنة قرارا مسببا في الطعن .

The appeal committees shall notify each of the appellant and the concerned tax district office, of the date scheduled for the session, on form No. 39 (committees) by registered letter with acknowledgement of receipt. If the taxpayer or his agent does not attend before the committee in the first session, the appeal shall be retained for a decision to be issued at least after two weeks, and the taxpayer shall be notified accordingly by means of a registered letter with acknowledgment of receipt. If he gives an excuse acceptable to the committee, the door for argument shall be opened and a session for examining the appeal shall be determined. If the committee does not accept his excuse, it shall issue a substantiated decision in the appeal.

In all cases, the committee shall verify notifying the taxpayer through the acknowledgement of receipt.

The chairman of the committee and the secretary shall sign the committee's decisions within fifteen days from their date of issue. The notification of the committee's decision to each of the taxation authority and the taxpayer shall be sent by registered letter with acknowledgement of receipt on form No. 40 (committees).

وفي جميع الأحوال يتعين على اللجنة أن تتحقق من إخطار الممول من خلال علم الوصول.

ويجب على رئيس اللجنة وأمين السر توقيع قرارات اللجنة خلال خمسة عشر يوما من تاريخ صدورها، ويكون إعلان كل من المصلحة والممول بقرار اللجنة بكتاب موصى عليه مصحوبا بعلم الوصول على النموذج رقم (40 لجان).

9- المادة (141) من اللائحة التنفيذية

The general rules and principles for litigation procedures, in applying the provision of article (122) of the law, shall comprise the following:

1 - The competence.
2 - Notifying the parties to the difference.
3 - The taxpayer's right to recuse the committee or one of its members.
4 - Discussing all rebuttals submitted by the taxpayer.
5 - Substantiating the decisions.

The foregoing shall be subject to the general rules and principles for litigation, as prescribed in the civil and trade procedure law.

تشمل الأصول والمبادئ العامة لإجراءات التقاضي، في تطبيق حكم المادة (122) من القانون ما يأتي:

1 – الاختصاص.
2 – إعلان أطراف الخلاف.
3 – أحقية الممول في رد اللجنة أو أحد أعضائها.
4 – مناقشة كافة الدفوع المقدمة من الممول.
5 – تسبيب القرارات.

وذلك مع عدم الإخلال بالأصول والمبادئ العامة للتقاضي المنصوص عليها في قانون المرافعات المدنية والتجارية.

## ثانياً : الشرح والتحليل والتقييم

### 1- تشكيل لجان الطعن

وفقاً لنص المادة (120) من القانون يتم تشكيل قرار لجنة الطعن بقرار من الوزير وتكون تابعة مباشرة للوزير ويصدر قرار منه بتحديدها وبيان مقارها واختصاصها ومكافآت أعضائها وفيما يلي بيان تشكيل تلك اللجان :

| العدد | الصفة | القائمين بالتعيين |
|---|---|---|
| 1 | رئيس من غير العاملين بالمصلحة | الوزير |
| | **الاعضاء** | |
| 2 | من موظفي المصلحة | الوزير |
| 2 | من ذوي الخبرة من المحاسبين المقيدين بجدول المحاسبين والمراجعين لشركات الأموال | اتحاد الصناعات المصرية والاتحاد العام للغرف التجارية |

### 2- جلسات لجنة الطعن

طبقاً لنص المادة (120) من القانون لا يكون انعقاد اللجنة صحيحاً إلا إذا حضرها رئيسها وثلاثة من اعضائها على الأقل ويتولى أمانة اللجنة موظف تنتدبه المصلحة .

### 3- سجلات لجان الطعن

طبقاً لنص المادة (136) من اللائحة التنفيذية يجب أن تمسك لجان الطعن السجلات التالية :

- سجل الطعون الضريبية .
- سجل الجلسات .
- أية سجلات أخري .

### 4- العمل بلجان الطعن

طبقا لنص المادتين (121) ، (122) من القانون والمواد (137، 138، 139) من اللائحة التنفيذية يتم تحديد إجراءات العمل على النحو التالي :

- يحدد رئيس اللجنة المقرر من بين أحد العضوين العاملين بالمصلحة .
- يقوم كل عضو بدراسة ما يحال إليه من طعون وكافة أوجه الدفاع المتعلقة بها ويعد مسودة القرار في كل طعن .
- تتم المداولة مع باقي أعضاء اللجنة على مسودة القرار بعد اطلاعهم على أوراق الطعن .
- يصـــدر قـــرار اللجنـــة بعـــد المداولة وتصدر قراراتها مسببة بأغلبية أصوات الحاضرين ويرجح الجانب الذي فيه الرئيس في حالة تساوى الأصوات ، ويوقع على القرارات كل من الرئيس وامين السر خلال 15 يوم على الاكثر من تاريخ صدورها .
- تلتزم اللجنة بمراعاة الأصول والمبادئ العامة وإجراءات التقاضي وهي تشمل الاختصاص ، إعلان اطراف الخلاف ، أحقية الممول في رد اللجنة أو أحد أعضائها ، مناقشة كافة الدفوع المقدمة من الممول ، تسبيب القرارات .
- يعلن الممول والمصلحة بالقرار بكتاب موصى عليه وتكون الضريبة واجبة الأداء من واقع الربط على أساس قرار لجنة الطعن .
- لا يمنع لطعن في قـرار للجنـــة أمام لمحكمة الابتدائية مـــن تحصيل لضريبة .

**5- اختصاصات لجان الطعن**

وفقا لنص المادة (122) من القانون تختص اللجنة بالآتي :

- الفصل في جميع أوجه الخلاف بين الممول والمصلحة في المنازعات المتعلقة بالضرائب المنصوص عليها في ذلك القانون وفي المنازعات المتعلقة بقانون ضريبة الدمغة [1].

**6- إجراءات النظر في الطعن عن طريق لجنة الطعن**

وفقا لنص المادة (121) من القانون يتم النظر في الطعن على النحو التالي :

- تخطر اللجنة كل من الممول والمصلحة بميعاد الجلسة قبل انعقادها بعشر أيام بخطاب موصى عليه بعلم الوصول على النموذج رقم (39 لجان) ، ولها أن تطلب من كل منهما تقديم ما يراه ضرورياً من بيانات وأوراق..

- تصدر اللجنة قرارها في حدود تقدير المصلحة وطلبات الممول ويعدل ربط الضريبة وفقاً لقرارها ويوقع الرئيس وأمين السر على قرارات اللجنة خلال 15 يوم من تاريخ صدورها ويكون إعلان الممول والمصلحة بالقراربكتاب موصى عليه بعلم الوصول على النموذج رقم (40 لجان) .

---

[1] الصادر بالقانون رقم 111 لعام 1985 وفي القانون رقم 147 لعام 1984 بفرض رسم تنمية الموارد المالية للدولة .

وزارة المالية
مصلحة الضرائب العامة
الادارة العامة للجان الطعن

نموذج رقم (٣٩) لجان

# إخطار بتحديد جلسة بلجان الطعن

والسلام عليكم ورحمة الله وبركاته

والسلام عليكم ورحمة الله وبركاته

وزارة المالية
مصلحة الضرائب العامة

نموذج رقم (٤١) خصم وتحصيل

قائمة بيان بالمحصل تحت حساب الضريبة عن الفترة (الأولى / الثانية / الثالثة / الرابعة) لسنة

| م | رقم التسجيل الضريبي | رقم الملف | اسم الممول | العنوان | المأمورية المختصة | | تاريخ التعامل | طبيعة التعامل وكودها | | القيمة الإجمالية للتعامل | نوع الخصومات وكودها | | القيمة الصافية للتعامل | نسبة الخصم % | المحصل لحساب الضريبة |
|---|---|---|---|---|---|---|---|---|---|---|---|---|---|---|---|
| | | | | | مأمورية | كود | | نوع التعامل | كود | | نوع الخصم | كود | | | |
| | | | | | | | | | | | | | | | |
| | | | | | | | | | | | | | | | |
| | | | | | | | | | | | | | | | |
| | | | | | | | | | | | | | | | |
| | | | | | | | | | | | | | | | |
| | | | | | | | | | | | | | | | |
| | | | | | | | | | | | | | | | |
| | | | | | | | | | | | | | | | |
| | | | | | | | | | | | | | | | |
| | | | | | | | | | | | | | | | |
| | | | | | | | | | | | | | | | |
| | | | | | | | | | | | | | | | |
| | | | | | | | | | | | | | | | |
| | | | | | | | | | | | | | | | |
| | | | | | | | | | | | | | | | |
| | | | | | | | | | | | | | | | |

الموظف المختص ............ رئيس جهة العمل / ............

**إرشادات**

١ - يعد هذا النموذج ويرسل إلى الإدارة العامة لتجميع نماذج الخصم والتحصيل تحت حساب الضريبة، وذلك في المواعيد المنصوص عليها بالقانون رقم ٩١ لسنة ٢٠٠٥ وفي حالة عدم إرسال هذا النموذج في المواعيد المحددة بالقانون المشار إليه يوقع على المخالف العقوبات والغرامات الواردة بذات القانون.

٢ - يتضمن هذا النموذج بيانات كل الممولين الذين تم التعامل معهم من واقع بطاقاتهم الضريبية المصدرة من المصلحة والتي تحمل رقم التسجيل الضريبي الموحد المتداول في جميع المصالح الإيرادية.

٣ - تشمل الخصومات الواردة بالنماذج المرودات والرد التجاري والخصم المسموح به.

٤ - يذكر تحت بند طبيعة التعامل ما إذا كان التعامل: عمولة / سمسرة / مقاولات / خدمات / توريدات / مبيعات / أتعاب مهنية / تحصيل من أصحاب السيارات الأجرة والنقل / قيمة واردات / المسترد من الصادرات / إيجارات / تراخيص / رسوم / تحصيل جمركي / تحصيل من الأطباء والجراحين حسب مدة الإقامة بالمستشفى / تحصيل من المحامين عن الدعاوى (ابتدائي / استئناف / نقض) ومحررات / تحصيل من مالكي العقارات المبنية والأراضي الزراعية.

٥ - إذا كان الممول لا يخضع لنظام الخصم والتحصيل تحت حساب الضريبة أو يطبق بشأنه نظام الدفعات المقدمة يذكر بالنموذج بيانات التعامل ويترك خانة قيمة الخصم والتحصيل تحت حساب الضريبة والمحصل لحساب الضريبة بدون كتابة.

٦ - تترك خانة الكود خالية لاستعمالات الحاسب الآلي.

٧ - كتابة العنوان برقم العقار ثم اسم الشارع أو الحارة ثم القسم أو المركز ثم المدينة.

٨ - تتولى جهات التعامل استيفاء بيانات العمود الخاص برقم الملف من جهة اليمين إلى اليسار حسب الأرقام المدونة بالبطاقة الضريبية.

## 6/6/5 حق المصلحة والممول في الطعن في قرار لجنة الطعن

### أولاً : النصوص القانونية

المادة (123) من القانون

| لكل من المصلحة والممول الطعن في قرار اللجنة أمام المحكمة الابتدائية منعقدة بهيئة تجارية خلال ثلاثين يوما من تاريخ الإعلان بالقرار. وترفع الدعوى للمحكمة التي يقع في دائرة اختصاصها المركز الرئيسي للممول أو محل إقامته المعتاد أو مقر المنشأة وذلك طبقاً لأحكام قانون المرافعات المدنية والتجارية. ويكون الطعن في الحكم الصادر من هذه المحكمة بطريق الاستئناف أياً كانت قيمة النزاع. | The administration and taxpayer may challenge the committee's decision before the court of first instance, which is held by a commercial panel within thirty days from the date of announcing the decision. The case shall be brought before the court within jurisdiction of which the head office of the taxpayer, his normal home address, or head office of the establishment lies, according to the provisions of the civil and commercial procedural law. Challenging the judgment passed by this court shall be through appeal action, whatever the disputable amount involved is. |
|---|---|

### ثانياً : الشرح والتحليل والتقييم

وفقا لنص المادة (123) من القانون يحق لكل من لكل من المصلحة والممول الطعن في قرار اللجنة امام المحكمة الابتدائية التي تقع دائرة اختصاصها في المركز الرئيسي للممول أو محل اقامته أو مقر المنشأة منعقدة بهيئة تجارية خلال 30 يوم من تاريخ الإعلان بالقرار .

ويمكن لكل من المصلحة والممول أيضا الطعن في الحكم الصادر عن هذه المحكمة بطريق الاستئناف أيا كانت قيمة النزاع .

## 7/6/5 تصحيح الربط النهائي امام لجنة إعادة النظر

### أولاً : النصوص القانونية

#### 1- المادة (124) من القانون

على المصلحة تصحيح الربط النهائي المستند إلى تقدير المأمورية أو قرار لجنة الطعن بناء على طلب يقدمه صاحب الشأن خلال خمس سنوات من التاريخ الذي أصبح فيه الربط نهائيا وذلك في الحالات الآتية:

1 – عدم مزاولة صاحب الشأن أي نشاط مما ربطت عليه الضريبة.

2 – ربط الضريبة على نشاط معفي منها قانونا.

3– ربط المنشأة على إيرادات غير خاضعة للضريبة، ما لم ينص القانون على خلاف ذلك.

4 – عدم تطبيق الإعفاءات المقررة قانونا.

5 – الخطأ في تطبيق سعر الضريبة.

6 – الخطأ في نوع الضريبة التي ربطت على الممول.

7 – عدم ترحيل الخسائر على خلاف حكم القانون.

8 – عدم خصم الضرائب واجبة الخصم.

9 – عدم خصم القيمة الإيجازية للعقارات التي تستأجرها المنشأة.

10– عدم خصم التبرعات التي تحققت شروط خصمها قانونا.

11– تحميل بعض السنوات الضريبية بإيرادات أو مصروفات تخص سنوات أخرى.

12– ربط ذات الضريبة على ذات الإيرادات أكثر من مرة.

وللوزير أن يضيف حالات أخرى بقرار منه.

وعلى وجه العموم في الحالات التي يحصل فيها صاحب الشأن على مستندات وأوراق قاطعة من شأنها أن تؤدي إلى عدم صحة الربط.

The administration shall correct the final assessment based on the estimation of the tax district office or the appeal committee's decision, upon a request to be submitted by the concerned party within five years from the date on which the assessment becomes final, in the following cases:

1- The concerned part's exercise of no activity on which the tax is assessed.

2- Assessment of the tax on an activity legally exempted from it.

3- Assessment of the tax on non-taxable revenues, unless otherwise prescribed by the law.

4- Non-application of the exemptions legally prescribed.

5- Error in applying the tax rate.

6- Error in the type of tax assessed on the taxpayer.

7- Non-posting the losses contrary to the provision of the law.

8- Non-deduction of deductible taxes.

9- Non-deduction of the rental value of realties leased by the establishment.

10- Non-deduction of donations that the deduction conditions of which are legally fulfilled.

11- Charging the revenues or expenses of some years to other fiscal years.

12- Assessing the same tax on the same revenues more than once.

The minister may add other cases by a decree from him.

And, generally, in the cases where the person concerned obtains conclusive documents and papers liable to conduce to the invalidity of assessment.

وتختص بالنظر في الطلبات المشار إليها لجنة أو أكثر تسمي ( لجنة إعادة النظر في الربط النهائي ) يكون من بين أعضائها عضو من مجلس الدولة بدرجة مستشار مساعد على الأقل يندبه رئيس مجلس الدولة ، ويصدر بتشكيلها وتحديد اختصاصها ومقارها قرار من رئيس المصلحة ، ولا يكون قرار اللجنة نافذا إلا بعد اعتماده من رئيس المصلحة .

ويخطر كل من الممول ومأمورية الضرائب المختصة بقرار اللجنة .

One or more committees to be named (final assessment reconsideration committee), including among its members, a member of the State Council with at least the rank of assistant counselor to be delegated by the head of the State Council, shall be concerned with adjudicating on the said requests. A decision establishing the committee, and determining its powers and head quarters shall be issued by the head of the administration. The committee's decision shall not be enforced except after its approval by the head of the administration.

The taxpayer and the concerned tax district office shall be notified of the committee's decision.

2- المادة (142) من اللائحة التنفيذية

تشكل لجنة أو أكثر لإعادة النظر في الربط النهائي بقرار من رئيس مصلحة الضرائب برئاسة أحد العاملين بالمصلحة من درجة مدير عام وعضوية مستشار مساعد علي الأقل من مجلس الدولة يختاره رئيس المجلس وأحد العاملين بها ، ويصدر قرار تشكيل اللجنة اختصاصها ومقرها .

One or more committees shall be established for reconsidering the final tax assessment, by a decision of the head of taxation authority, under one of the authority's officers with the degree of general manager, with the membership of at least an assistant counselor from the State Council to be elected by the head of the council, and one of its officers. The decision establishing the committee shall determine its competences and headquarters.

3- المادة (143) من اللائحة التنفيذية

علي لجنة إعادة النظر في الربط النهائي خلال خمسة عشر يوما من ورود طلب الممول إليها طلب الملف الضريبي الخاص به من المأمورية المختصة ، وعلي المأمورية موافاة اللجنة بالملف خلال مدة أقصاها خمسة عشر يوما من تاريخ ورود طلب اللجنة إليها ، وبمجرد ورود الملف تقوم اللجنة بدراسة طلب الممول والمستندات المقدمة في ضوء المستندات المرفقة بالملف الضريبي ، وتصدر قرارها خلال مدة أقصاها ستون يوما من تاريخ ورود الملف ، ولا يكون هذا القرار نافذا إلا بعد اعتماده من رئيس المصلحة .

The committee for reconsidering the final tax assessment shall, within fifteen days from receiving the taxpayer's request, ask to be provided with his tax file from the concerned tax district office, and the tax district office shall provide the committee with the file within at most fifteen days from the date of receiving the committee's request. Upon receipt of the file, the committee shall study the taxpayer's request and the documents submitted in light of the documents attached to the tax file, and issue its decision within a period of at most sixty days from the date of receiving the file. This decision shall not be enforceable except after its endorsement by the head of taxation authority.

Each of the taxpayer and the tax district office concerned shall be notified of the decision.

4- المادة (144) من اللائحة التنفيذية

تتولي لجان إعادة النظر ، المشكلة طبقا لأحكام القانون ، النظر في الطلبات المقدمة لتصحيح الربط النهائي قبل تاريخ العمل به ولم يتم البت فيها بعد .

The reconsideration committees established according to the provisions of the law shall consider the requests that were submitted for correcting the final tax assessment before the date of its enforcement and have not been adjudicated on yet.

## ثانياً : الشرح والتحليل والتقييم

### 1- الحالات التي يجوز فيها تصحيح الربط النهائي

طبقاً لنص المادة (124) من القانون على المصلحة تصحيح الربط النهائي **Final assessment** المستند إلى تقرير المأمورية أو قرار لجنة الطعن بناء على طلب يقدمه الممول خلال 5 سنوات من التاريخ الذي أصبح فيه الربط نهائياً في الحالات التالية :

1- عدم مزاولة صاحب الشأن أي نشاط ربطت عليه الضريبة .

2- ربط الضريبة على نشاط معفى منه قانوناً .

3- ربط الضريبة على إيرادات غير خاضعة للضريبة .

4- عدم تطبيق الاعفاءات المقررة قانوناً .

5- الخطأ في تطبيق سعر الضريبة .

6- الخطأ في نوع الضريبة التي ربطت على الممول .

7 - عدم ترحيل الخسائر .

8- عدم خصم الضرائب واجبة الخصم .

9- عدم خصم القيمة الإيجارية للعقارات التي تستأجرها المنشأة .

10- عدم خصم التبرعات التي تحققت شروط خصمها قانوناً .

11- تحميل بعض السنوات الضريبية بإيرادات أو مصروفات تخص سنوات أخرى .

12- ربط ذات الضريبة على ذات الإيرادات أكثر من مرة .

**2- تشكيل لجنة إعادة النظر**

بموجب المادة (124) من القانون والمادة (142) من اللائحة التنفيذية تختص بالنظر في طلبات تصحيح الربط النهائي لجنة إعادة النظر في الربط النهائي يكون رئيسها أحد العاملين بالمصلحة من درجة مدير عام وعضوية مستشار مساعد من مجلس الدولة على الأقل ويصدر بتشكيلها واختصاصاتها وتقاريرها قرار من رئيس المصلحة ولا يكون قرارها نافذاً إلا بعد اعتماده من رئيس المصلحة .

**3- إجراءات عمل لجنة إعادة النظر**

نصت المادة (143) من اللائحة التنفيذية على تلك الإجراءات حيث تقوم اللجنة بإعادة النظر في الربط النهائي خلال 15 يوماً من ورود طلب الممول إليها ، وعلى المأمورية موافاة اللجنة بالملف خلال مدة اقصاها 15 يوماً من تاريخ ورود طلب اللجنة إليها ، وتقوم اللجنة بدراسة طلب الممول والمستندات المقدمة وتصدر قرارها خلال مدة أقصاها 60 يوم من تاريخ ورود الملف ، ويكون القرار نافذاً اعتماده من رئيس المصلحة ، ويتم اخطار كل من المأمورية المختصة بالقرار والممول .

**8/6/5 الدعاوى التي ترفع من الممول أو عليه يجوز أن تكون سرية أمام المحكمة**

**أولاً : النصوص القانونية**

**المادة (125) من القانون**

| | |
|---|---|
| **الدعاوى التي ترفع من الممول أو عليه يجوز للمحكمة نظرها في جلسة سرية ويكون الحكم فيها دائما على وجه السرعة، على أن تكون النيابة العامة ممثلة في الدعوى، يعاونها في ذلك مندوب من المصلحة.** | **The Court may examine the actions brought by or against the taxpayer in a closed session and the court judgment shall always be passed summarily in them, providing the public prosecution shall be represented in the action assisted by a delegate from the administration.** |

**ثانياً : الشرح والتحليل والتقييم**

يجوز للمحكمة نظر الدعاوى التي ترفع من الممول أو عليه في جلسة سرية ويكون الحكم فيها دائماً على وجه السرعة على أن تكون النيابة العامة ممثلة في الدعوى يعاونها في ذلك مندوب من المصلحة .

**9/6/5 إصدار الوزير قواعد ومتطلبات عامة ملزمة للمصلحة**

**أولاً : النصوص القانونية**

المادة (126) من القانون

| للوزير دون غيره إصدار قواعد وتعليمات عامة تلتزم بها المصلحة عند تنفيذ أحكام هذا القانون ولائحته التنفيذية . | The minister may exclusively issue general rules and instructions to be observed by the administration implementing the provisions of the present law and its executive regulations. |
| --- | --- |

**ثانياً : الشرح والتحليل والتقييم**

للوزير دون غيره إصدار قواعد وتعليمات عامة تلتزم بها المصلحة عند تنفيذ أحكام ذلك القانون ولائحته التنفيذية .

## 10/6/5 طلب الممول بيان موقف معاملات لها آثار ضريبية مؤثرة

**Dealings with influencing tax effects**

### أولاً : النصوص القانونية

#### 12- المادة (127) من القانون

للممول الذي يرغب في إتمام معاملات لها آثار ضريبية مؤثرة أن يتقدم بطلب كتابي إلى رئيس المصلحة ببيان موقفها في شأن تطبيق أحكام هذا القانون على تلك المعاملة.

ويجب أن يقدم الطلب مستوفيا البيانات ومصحوبا بالوثائق الآتية:

1- اسم الممول ورقم حصره الضريبي.

2- بيان بالمعاملة والآثار الضريبية لها.

3- صور المستندات والعقود والحسابات المتعلقة بالمعاملة.

ويصدر رئيس المصلحة قراره في شأن الطلب خلال ستين يوما من تاريخ تقديمه، ويجوز له طلب بيانات إضافية من الممول خلال تلك المدة ، ويكون القرار ملزما للمصلحة ما لم تتكشف بعد إصداره عناصر للمعاملة لم تعرض عليها قبل إصدار القرار.

للمصلحة تعيين مندوبين عنها من بين موظفيها لدى الوزارات والمصالح الحكومية ووحدات الإدارة المحلية والأشخاص الاعتبارية العامة وشركات القطاع العام وقطاع الأعمال العام ، ويتولى مندوب المصلحة متابعة سلامة تنفيذ الجهات المذكورة لأحكام هذا القانون القانون.التشريعات الضريبية المرتبطة به والتحقق من أداء هذه الجهات للضرائب وفقا لأحكام هذه التشريعات .

ويكون لهؤلاء المندوبين ولغيرهم من موظفي المصلحة الذين يصدر بتحديدهم قرار من وزير العدل بناء على طلب وزير المالية صفة الضبطية القضائية وإثبات ما يقع من مخالفات لأحكام التشريعات المشار إليها وذلك في محاضر تحدد بياناتها اللائحة التنفيذية لهذا القانون .

The taxpayer desiring to conclude dealings with influencing tax effects shall submit a written request to the head of the administration for indicating its position with regard to applying the provisions of the present law to such dealing.

The request shall be submitted fulfilling the data and accompanied by the following documents:

1- The taxpayer's name and tax main registration number.

2- A statement of the dealing and its tax effects.

3- Copies of the documents, contracts, and accounts connected with the dealing.

The head of the administration shall issue a decision concerning the request within sixty days from the date of submitting it, and he may request additional data from the taxpayer during that period. The decision shall be binding on the administration unless elements of the dealing not submitted to it before issuing the decision are revealed after its issuance.

The administration may appoint delegates for it from among its officers, at the ministries, governmental administrations, local government units, public juridical persons, public sector companies, and public business sector companies. The delegate of the administration shall follow up the said entities sound implementation of the provisions of the present law and the other tax legislations connected with it, and ascertain that those entities settle the taxes according to the provisions of such legislations.

Those delegates and the other officers of the administration to be determined by a decree issued by the Minister of Justice upon the request of the Minister of Finance, may have the quality of law officers and record the violations committed against the provisions of the said legislations in reports the data of which shall be determined in the executive regulations of the present law.

**ثانياً : الشرح والتحليل والتقييم**

تنص المادة (127) من القانون على أن للمول أن يتقدم بطلب إلى رئيس المصلحة ببيان موقف معاملات لها آثار ضريبية مؤثرة في حالة رغبته في اتمامها وفقاً لاحكام القانون ، حيث يوضح اسم الممول ورقم الملف الضريبي، وبيان المعاملة والآثار الضريبية لها وصورة المستندات المرتبطة .

ويقوم رئيس المصلحة بإصدار قراره بشأن ذلك الطلب خلال 60 يوم من تاريخ تقديمه الطلب ويكون القرار ملزما .

**11/6/5 تعيين المصلحة مندوبين لها لدى الجهات الحكومية وما في حكمها**

**أولاً : النصوص القانونية**

1- نص المادة (128) من القانون

| | |
|---|---|
| للمصلحة تعيين مندوبين عنها من بين موظفيها لدى الوزارات والمصالح الحكومية ووحدات الإدارة المحلية والأشخاص الاعتبارية العامة وشركات القطاع العام وقطاع الأعمال العام ، ويتولى مندوب المصلحة متابعة سلامة تنفيذ الجهات المذكورة لأحكام هذا القانون القانون.التشريعات الضريبية المرتبطة به والتحقق من أداء هذه الجهات للضرائب وفقاً لأحكام هذه التشريعات .<br>ويكون لهؤلاء المندوبين ولغيرهم من موظفي المصلحة الذين يصدر بتحديدهم قرار من وزير العدل بناء على طلب وزير المالية صفة الضبطية القضائية وإثبات ما يقع من مخالفات لأحكام التشريعات المشار إليها وذلك في محاضر تحدد بياناتها اللائحة التنفيذية لهذا القانون . | The administration may appoint delegates for it from among its officers, at the ministries, governmental administrations, local government units, public juridical persons, public sector companies, and public business sector companies. The delegate of the administration shall follow up the said entities sound implementation of the provisions of the present law and the other tax legislations connected with it, and ascertain that those entities settle the taxes according to the provisions of such legislations.<br>Those delegates and the other officers of the administration to be determined by a decree issued by the Minister of Justice upon the request of the Minister of Finance, may have the quality of law officers and record the violations committed against the provisions of the said legislations in reports the data of which shall be determined in the executive regulations of the present law. |

2- المادة (145) من اللائحة التنفيذية

| | |
|---|---|
| علي المندوب المعين لدي الجهات المنصوص عليها في المادة (128) من القانون ، متابعة سلامة تنفيذ هذه الجهات لأحكام قانون الضريبة علي الدخل وغيره من التشريعات الضريبية المرتبطة به ، وفي حالة اكتشاف المندوب أية مخالفة ، عليه أن يثبت ذلك في محضر أعمال يتضمن البيانات الأساسية الآتية :<br>1- اسم المندوب .<br>2- اسم الجهة .<br>3- تاريخ اكتشاف المخالفة.<br>4- وصف المخالفة .<br>5- الأثر المالي للمخالفة.<br>6- المدة التي وقعت خلالها المخالفة .<br>ويالازم محضر الأعمال المشار إليه إلي الإدارة التي يتبعها المندوب لاتخاذ اللازم. | The taxation authority's delegates with the entities prescribed in article (128) of the law shall follow up the said entities sound implementation of the provisions of the income tax law and other tax legislations related to it .<br>In case the delegate detects any contravention, he shall record it in a report comprising the following basic data :<br>1 - Name of the delegate .<br>2 - The entity's name .<br>3 - Date of detecting the contravention .<br>4 - Description of the contravention .<br>5 - Financial effect of the contravention .<br>6 - Period during which the contravention .<br>The said report shall be referred to the department to which the delegate is attached, for taking the necessary measures . |

## ثانياً : الشرح والتحليل والتقييم

تنص المادة (125) من القانون والمادة (145) من اللائحة التنفيذية على أن للمصلحة تعيين مندوبين لها حيث يتولى هؤلاء المندوبين المعينين من بين موظفي المصلحة متابعة سلامة تنفيذ الجهات الحكومية لأحكام القانون والتحقق من أدائها للضرائب وفقاً للتشريعات الضريبية .

وفي حالة اكتشاف المندوب أية مخالفات عليه أن يثبت ذلك في محضر أعمال تتضمن البيانات الآتية : اسم المندوب ، اسم الجهة ، تاريخ

اكتشـــاف المخالفة ، وصف المخالفة ، الأثر المالي للمخالفة ، المدة التي وقعت خلالها المخالفة ، ويتم إحالة ذلك المحضر إلى الإدارة التي يتبعها المندوب لاتخاذ اللازم .

### 12/6/5 حالات وقوع عبء الإثبات على المصلحة

**The onus of providing evidence**

**أولاً : النصوص القانونية**

**1- المادة (129) من القانون**

**يقع على المصلحة عبء الإثبات في الحالات الآتية:**

**1- تصحيح الإقرار أو تعديله أو عدم الاعتداد به إذا كان مقدما طبقا للشروط والأوضاع المنصوص عليها في مواد القانون رقم (83، 84 ) من هذا القانون ومستندا إلى دفاتر منتظمة من حيث الشكل وفقا لمعايير المحاسبة المصرية أو مبادئ محاسبية مبسطة منبثقة منها ، وبمراعاة القوانين والقواعد المقررة في هذا الشأن .**

**2 - تعديل الربط وفقا للمادة (91) من هذا القانون .**

**3- عدم الاعتداد بالإقرار إذا كان معتمدا من أحد المحاسبين ومستندا إلى دفاتر لأحكام المادة (78) من هذا القانون .**

**The onus of providing evidence shall be on the administration in the following cases:**

**1- Correction, modification or non-reckoning with the tax return if it is submitted according to the conditions and situations prescribed in Articles (83 and 84) of the present law, and supported by regular books in terms of the form according to the Egyptian Accounting Standards or simplified accounting standards derived there from and subject to the laws and rules prescribed in this respect.**

**2- Modification of the assessment according to Article (91) of the present law.**

**3- Non- reckoning with the tax return if it is approved by one of the accountants and supported by books according to the provisions of Article (78) of the present law.**

**2- المادة (146) من اللائحة التنفيذية**

| | |
|---|---|
| علي مأمورية الضرائب المختصة أن تثبت بموجب مذكرة معتمده ، مرفقا بها المستندات المؤيدة لها ، أسباب تصحيح الإقرار أو تعديله أو عدم الاعتداد به أو تعديل الربط وذلك في الحالات المنصوص عليها في المادة (129) من القانون . ويجب أن يتضمن إخطار الممول بالتصحيح أو التعديل أو عدم الاعتداد بيان هذه الأسباب . | The concerned tax district office shall record, by virtue of an `endorsed memorandum to which the supporting documents shall be attached, the reasons for correcting, modifying or non-reckoning with the tax return, or for modifying the tax assessment, in the cases prescribed in article (129) of the law. The notification advised on the taxpayer of correction, modification, or non- reckoning with the tax return shall comprise and indication of these reasons . |

**ثانياً : الشرح والتحليل والتقييم**

بموجب المادة (129) من القانون ، والمادة (146) من اللائحة التنفيذية يقع على المصلحة عبء الإثبات في ظل الحالات التالية :

1- تصحيح الاقرار أو تعديله أو عدم الاعتداد به إذا كان :

A-مقدما طبقا للشروط المنصوص عليها في المادتين 83 ، 84 من القانون :

- خلال المواعيد القانونية (مادة 83 من القانون)
- قبول الإقرار على مسئولية الممول (مادة 84 من القانون)

B-مستندا إلى دفاتر منتظمة من حيث الشكل :

- وفقــا لمعايير المحاسبة المصرية ( أو مبادئ محاسبة مبسطة منبثقة منها)
- بمراعاة القوانين والقواعد المقررة .

2- تعديل الربط وفقاً لنص المادة (91) من القانون .

3- عدم الاعتداد بالإقرار إذا كان معتمداً من أحد المحاسبين ومستنداً إلى دفاتر وفقاً لأحكام المادة 78 من هذا القانون (إلتزام الممولين بإمساك الدفاتر والسجلات اللازمة ) .

ويجب أن يتضمن اخطار الممول بالتصحيح أو التعديل أو عدم الاعتداد ببيان تلك الأسباب .

## 13/6/5 حالات وقوع عبء الإثبات على الممول

**The onus of providing evidence**

### أولاً : النصوص القانونية

المادة (130) من القانون

| | |
|---|---|
| **يقع عبء الإثبات على الممول في الحالات الآتية:**<br>**1 – قيام المصلحة بإجراء ربط تقديري للضريبة وفقا للمادة 90 من هذا القانون .**<br>**2 – قيام الممول بتصحيح خطأ في إقرار الضريبي .**<br>**3-اعتراض الممول على محتوى المحضر المكتوب عن طريق مأمور المصلحة ممن لهم صفة الضبطية القضائية .** | **The onus of providing evidence shall be on the taxpayer in the following cases:**<br>**1- Setting an estimated of the tax by the administration according to Article (90) of the present law.**<br>**2- The taxpayer's correction of an error in his tax return.**<br>**3- The taxpayer's objection to the contents of a report written by the administration's officer who is empowered with the quality of law officer.** |

**ثانياً : الشرح والتحليل والتقييم**

تنص المادة (130) من القانون على وقوع عبء الإثبات على الممول في الحالات التالية :

1- قيام المصلحة بإجراء ربط تقديري للضريبة وفقا للمادة 95 من هذا القانون .

2- قيام الممول بتصحيح خطأ في اقراره الضريبي .

3-اعتراض الممول على محتوى محضر محرر بمعرفة مأمور المصلحة ممن لهم صفة الضبطية القضائية .

## 7/5 تطبيقات عملية على التزامات الممولين وغيرهم

### 1/7/5 أسئلة للمراجعة

**1) أسئلة للمراجعة – الإخطار وامساك السجلات**

1- ما هي إلتزامات الممولين والغير[1] تجاه إخطار مصلحة الضرائب ؟

2- من هم الممولين الذين يتعين عليهم إمساك الدفاتر والسجلات التي تستلزمها طبيعة أنشطتهم أو مهمتهم[2] ؟

3- ما المقصود بالتوقف الكلي أو الجزئي وإلتزامات الممول عند حدوثه[3] ؟

4- ما هي إلتزامات المتنازل أو المتنازل إليه عند حدوث واقعة التنازل عن كل أو بعض المنشأة ؟ وما هي الضرائب التي تستحق على كل منهما عند حدوث واقعة التنازل[4] ؟

5- يمكن للمتنازل إليه أن تبرء ذمته من الضريبة المستحقة على التنازل – اشرح تلك العبارة موضحا مسئوليات المتنازل والمتنازل إليه مع تحديد حقه في الطعن على تلك الضرائب وكيف تبرء ذمته منيا[5] .

6- وضح طبيعة نماذج الحصر أرقام 16، 17، 18 وأهدافها[6] .

---

(1) نصت المواد ( 74 ، 75 ، 76 ، 77 ) من القانون ، والمواد (90 ، 91 ، 92 ، 93 ، 94 ، 95 ، 96 ، 97 ، 98 ، 99) من اللائحة التنفيذية على تلك الإلتزامات سواء التي تقع على الممول أو الغير .

(2) نصت المادة 78 من القانون على هؤلاء الممولين التي تستلزم أنشطتهم إمساك الدفاتر والسجلات المنصوص عليها .

(3) نصت المادة 79 من القانون ، والمادتين 100 ، 101 من اللائحة التنفيذية على المقصود بالتوقف الكلي والجزئي وإلتزامات الممول في هذا الشأن .

(4) نصت المادة 80 من القانون والمادة 101 من اللائحة التنفيذية على إلتزامات كل من المتنازل أو المتنازل إليه ، وتحديد حساب الضرائب ونوعها التي يمكن أن يتحملها أيا منهما أو كلاهما معا .

(5) أوضحت المادة (80) من القانون تلك الحقوق والمسئوليات .

(6) أوضحت المواد 91،90 من اللائحة التنفيذية طبيعة تلك النماذج وأهداف استخدامها .

7- وضح طبيعة نماذج الحصر أرقام 20،19،24،23،22،21 وظروف استخدامها [1] .

8- حدد إلتزام الممول عند توقفه عن النشاط وتنازله عن المنشأة أو مغادرته البلاد ، والنموذج الذي يتعين استخدامه في هذا الشأن [2].

2) أسئلة للمراجعة – الإقرارات الضريبية

1- ما هي حالات إعفاء الممول من تقديم الإقرار[3] ؟

2- مواعيد تقديم الإقرار الضريبي للأشخاص الطبيعيين والإعتباريين [4] والمسئولين عن توقيعه .

3- المسئول عن إعتماد الإقرار الضريبي والمسئول عن تقديمه إلى مصلحة الضرائب [5] .

4- موعد تقديم افقرار في حالة وفاه الممول أو في حالة انقطاع الإقامة أو في حالة التوقف الكلي[6] .

5- تلتزم المصلحة بقبول الإقرار على مسئولية الممول – اشرح تلك العبارة [7].

---

(1) أوضحت المواد 98، 99 من اللائحة التنفيذية طبيعة تلك النماذج وأحوال استخدامها .
(2) يراجع نص المادة (101) لتحديد ذلك الالتزام وطبيعة النموذج رقم 26 طلبات الذي يمكن للممول استخدامه .
(3) أشارت المادة (82) من القانون إلى تلك الحالات .
(4) يراجع نص المادة (83) من القانون ، والمادتين (102، 103) من اللائحة التنفيذية .
(5) يراجع نص المادة (83) من القانون لتحديد المسئول عن ذلك الاعتماد وكذلك عند تقديمه لمأمورية الضرائب المختصة .
(6) حددت المادة (83) من القانون موعد تقديم الإقرار في ظل وفاه الممول أو انقطاع اقامته في مصر أو عند توقفه عن مزاولة النشاط .
(7) يراجع نص المادة (84) من القانون .

6- ما هي حالة مد ميعاد تقديم الممول للإقرار ومدى إمكانية تصحيح الأخطاء الواردة بالإقرار [1] ؟

7- ما هي إلتزامات الجهات الملتزمة بتطبيق أحكام الخصم [2].

8- ما هي الحالة التي عندها لا تعتد المصلحة بالدفاتر والسجلات الخاصة بالممول [3].

9- حدد الهدف من استخدام النموذجين (27) إقرارات و(28) إقرارات ومن المسئول عن تقديمه للمصلحة وميعاد تقديمه والهدف من تقديمه [4].

10- فرق بين النموذج رقم (27) والنموذج رقم (28) إقرارات ورقم (29) إقرارات وطبيعة استخدام أيا منهما [5].

11- المعاملة الضريبية للمشروعات الصغيرة طبقا للقانون 97 لسنة 2005 [6].

12- مدى ارتباط النموذج (30) إقرارات والنموذج رقم (26) طلبات والأحوال التي يتم استخدام ايا منهما [7].

13-الأحوال التي يمكن خلالها تقديم الممول إقرار ضريبي معدل أو الحالة التي لا يجوز فيها ذلك [8].

---

(1) يراجع نص المادة (85) من القانون .
(2) حددت المادة (86) من القانون والمادتين (110، 111) من اللائحة التنفيذية تلك الإلتزامات.
(3) يراجع نص المادة (88) من القانون ، كذلك يراجع نص المادة (113) من اللائحة التنفيذية .
(4) يراجع نصوص المادتين (82، 83) من القانون وكذلك المادتين (102، 103) من اللائحة التنفيذية.
(5) يراجع نص المادة (106) عن اللائحة التنفيذية .
(6) يراجع نص المادة (18) من القانون والمادة (107) من اللائحة التنفيذية .
(7) يراجع نص المادة (109) من اللائحة التنفيذية .
(8) يراجع نص المادة (87) من القانون ، ونص المادة (112) من اللائحة التنفيذية .

3) أسئلة للمراجعة – ربط الضريبة

1- المقصود بربط الضريبة ومسئولية كل من الممول والمصلحة في تحديد الربط الضريبي [1] .

2- الأحوال التي خلالها يمكن للمصلحة تعديل الربط من واقع بيانات الإقرار الضريبي [2] .

3- المدة التي خلالها لا يجوز للمصلحة إجراء أو تعديل الربط الضريبي ، وما هي الأسباب التي في ضوئها يمكن قطع تلك المدة [3] ؟

4- ما هو النموذج رقم (19) ضريبة وأهميته وحالات استخدامه [4].

4) أسئلة للمراجعة – الفحص والتحريات

1- متى وكيف يتم الفحص الضريبي لإقرارات الممولين [5] ؟

2- ما إلتزامات وحقوق الممول والمصلحة الخاصة بفحص الإقرار الضريبي [6] ؟

3- ما هي إلتزامات الممول والغير في توفير البيانات والوثائق والأوراق لموظفي مصلحة الضرائب بفرض ربط الضريبة [7] ؟

4- كيف نظم القانون حماية سرية معلومات الممول عن طريق مصلحة الضرائب [8] ؟

5- هل يمكن للمصلحة إعادة فحص حسابات ودفاتر الممول [9]؟

---

(1) يراجع نص المادة (89) من القانون ، والمادة (114) من اللائحة التنفيذية .
(2) يراجع نص المادة (90) من القانون .
(3) يراجع نص المادة (91) من القانون ، والمادة (116) من اللائحة التنفيذية .
(4) يراجع نص المادة (115) من اللائحة التنفيذية .
(5) يراجع نص المادة (94) من القانون .
(6) يراجع نص المادتين (95، 96) من القانون .
(7) تراجع المواد (97، 98، 99، 100) من القانون .
(8) يراجع نص المادة (101) من القانون .
(9) يراجع نص المادة (119) من اللائحة التنفيذية .

6- حدد طبيعة وأهداف النماذج أرقام (32) فحص ، (26) طلبات ، (33) فحص [1] ؟

5) أسئلة للمراجعة – ضمانات التحصيل

1- متى تكون الضريبة واجبة الأداء وما هو ترتيب الضرائب كدين ممتاز وإجراءات تحصيلها [2] ؟

1- كيف يتم تحصيل الضريبة وفروقها الناتجة عن الفحص ؟ وما هي الحقوق التي تكفل للمصلحة الحصول عليها [3] ؟

2- ما هو الوعاء الذي على أساسه يتم احتساب مقابل التأخير وكيفية حسابها وهل يتم معاملته مثل الضريبة [4] ؟

3- ما هي حقوق الممول في استرداد أية ضرائب تكون مدفوعة بالزيادة [5] ؟

4- ما هي الأحوال التي خلالها يمكن للمصلحة إسقاط كل أو بعض الضرائب ومقابل التأخير بصفة نهائية أو مؤقتة [6] ؟

5- ما هي طبيعة وأهداف نماذج رقم (35) سداد ، (36) سداد ، (37) سداد [7] ؟

6) أسئلة للمراجعة – إجراءات الطعن

1- متى يكون الإعلان المرسل للممول ما به لخطار سليماً من الناحية القانونية [8] ؟

2- متى يجوز أو لا يجوز للممول الطعن في ربط الضريبة عن المصلحة [9] ؟

---

(1) تراجع نص المادة (120) من اللائحة التنفيذية .
(2) يراجع نص المادة (102) من القانون ، المادة (123) ، (124) ، (127) من اللائحة التنفيذية .
(3) يراجع نص المواد (103، 104، 105، 106، 107، 108، 109) من القانون ، ونص المادة (126) من اللائحة .
(4) يراجع نص المادة (110، 111) من القانون .
(5) يراجع نص المادة (112، 113) من القانون ، والمادة (128) من اللائحة التنفيذية .
(6) يراجع نص المادة (114) من القانون .
(7) يراجع نص المادتين (122، 123) من اللائحة التنفيذية .
(8) يراجع نص المادة (116) من القانون ، والمادة (129) من اللائحة التنفيذية .
(9) يراجع نص المادة (117) من القانون .

3- ما هي اللجنة الداخلية وتشكيلها واختصاصاتها [1]؟

4- ما هي لجنة الطعن وتشكيلها واختصاصاتها ومتى يجوز الإحالة إليها [2] ؟

5- لكل من المصلحة والممول الطعن في قرار لجنة الطعن – اشرح العبارة السابقة موضحاً تحديد الجهة التي يحق لياً منهما الطعن أمامها[3].

6- ما هي الأحوال التي تتم خلالها جواز تصحيح الربط النهائي المستند لتقرير المأمورية أو قرار لجنة الطعن [4]؟

7- ما هي لجنة إعادة النظر وكيفية تشكيلها واختصاصاتها [5]؟

8- ما هي المعاملات التي لها آثار ضريبية مؤثرة وما هي إلتزامات الممول بشأنها[6]؟

9- متى يقع على المصلحة أو الممول عبء الإثبات [7]؟

10- ما هو طبيعة نموذج (39) مرتبات وأهميته[8]؟

11- ما هو طبيعة نموذجي رقم (39، 40) لجان وأهميته [9]؟

---

(1) يراجع نص المادة (119) من القانون ، والمواد (131، 132، 133، 134، 135) من اللائحة التنفيذية .

(2) يراجع نص المواد (119، 120، 121، 122) من القانون ، والمواد (136، 137، 138، 139، 140) من اللائحة التنفيذية .

(3) يراجع نص المادتين (123، 125) من القانون .

(4) يراجع نص المادة (124) من القانون .

(5) يراجع نص المادة (124) من القانون ، والمواد (142، 143، 144) من اللائحة التنفيذية .

(6) يراجع نص المادة (127) من القانون .

(7) ينظر نص المادتين (129، 130) من القانون ، والمادة (146) من اللائحة التنفيذية .

(8) يراجع نص المادة (118) من القانون ، والمادة (130) من اللائحة التنفيذية .

(9) يراجع نص المادة (140) من اللائحة التنفيذية .

# الجزء السادس

## العقوبات وأحكام ختامية [1]

## Penalties

| | مواد القانون | مواد اللائحة التنفيذية |
|---|---|---|
| 1/6 عدم الإخلال بأى عقوبة أشد فى اى قانون آخر | 131 | _ |
| 2/6 العقوبات الخاصة بالمحاسبين | 132 | _ |
| 3/6 العقوبات الخاصة بالممولين | 133 | _ |
| 4/6 الشريك بالتضامن مع الممول فى جريمة التهرب الضريبى | 134 | _ |
| 5/6 العقوبات بالغرامات | 136-135 | _ |
| 6/6 رفع الدعوى الجنائية والتصالح | 138-137 | _ |
| 7/6 احكام ختامية | 140-139 | _ |
| 8/6 تطبيقات محاسبية على العقوبات فى قانون الضرائب | | _ |

[1] الكتاب السابع من القانون رقم 91 لسنة 2005 والذي تضمن 8 مواد في القانون ولم تتناول اللائحة التنفيذية أي مواد مقابلة لها . وقد تضمن الكتاب الثامن من القانون 91 لسنة 2005 عدد أربع مواد في القانون ولم تتضمن اللائحة التنفيذية أية مواد مقابلة , وتتسم المواد من 139-145 بأنها مستحدثة . في حين أن المواد 146,147,148 يوجد مواد مقابلة لها في نصوص القانون 157 لسنة 81 المعدل بالقانون 187 لسنة 93 وهما المادتان 177 ,195 .

## 1/6 عدم الإخلال بأي عقوبة أشد في أي قانون آخر

### أولاً : النصوص القانونية

1- المادة (131) من القانون

| مع عدم الإخلال بأي عقوبة أشد ينص عليها قانون العقوبات أو أي قانون آخر ، يعاقب على الجرائم المبينة في المواد التالية بالعقوبات المنصوص عليها فيها. | Subject to any stricter penalty prescribed in the Penal Code or any other law, thc crimes indicated in the following articles shall be liable to the penalties prescribed in them . |
|---|---|

### ثانياً : الشرح والتحليل والتقييم

أوضحت المادة (131) أنه يعاقب على الجرائم الضريبية طبقاً للمواد لمنصوص عليها في نلك لقانون مع عدم الإخلال بأية عقوبات أشد في أي قانون لخر

## 2/6 العقوبات الخاصة بالمحاسبين

### أولاً : النصوص القانونية

1- نص المادة (132) من القانون

| يعاقب بالحبس وبغرامة لا تقل عن عشرة آلاف جنيه ولا تجاوز مائه ألف جنيه أو بإحدى هاتين العقوبتين كل محاسب مقيد بجدول المحاسبين والمراجعين اعتمد إقرارا ضريبيا أو وثائق أو مستندات مؤيدة له إذا ارتكب أحد الأفعال الآتية : | Every accountant, recorded in the accountants and auditors list, ratified a tax return, the instruments or documents supporting it shall be liable to imprisonment and a fine not less than ten thousand pounds and not exceeding one hundred thousand pounds or either penalty if he commits one of the following deeds: |
|---|---|

| | |
|---|---|
| 1-إخفاء وقائع علمها أثناء تأدية مهمته ولم تفصح عنها المستندات التي شهد بصحتها متى كان الكشف عن هذه الوقائع أمرا ضروريا لكي تعبر هذه الحسابات والوثائق عن حقيقة نشاط الممول.<br>2- إخفاء وقائع علمها أثناء تأدية مهمته تتعلق بأي تعديل أو تغيير في الدفاتر أو الحسابات أو السجلات أو المستندات وكان من شأن هذا التعديل أو التغيير الإيهام بقلة الأرباح أو زيادة الخسائر ، وفي حالة العود يحكم بالحبس والغرامة معا . | 1 -Concealing facts he came to know about during the performance of his duty and the documents, that he attested their validity, did not disclose them when the disclosure of those facts was necessary for such accounts and documents to express the truth about the taxpayer's activity.<br>-Concealing facts he came to know about during the performance of his duty connected with any modification or change in the books, accounts, registers or documents and such modification or change would give a false impression of decreased profits or increased losses. In case of recurrence, he shall be liable to both the imprisonment and fine. |

**ثانياً : الشرح والتحليل والتقييم**

تطبيقاً لنص المادة (132) من القانون يعاقب كل محاسب :

- بالحبس .
- وبغرامة لا تقل عن 10000 جنيه ولا تتجاوز 100000 جنيه .
- أو بإحدى هاتين العقوبتين .

أذا اعتمد اقراراً ضريبياً أو وثائق أو مستندات مؤيدة له إذا ارتكب أحد الأفعال الأتية :

a- إخفاء وقائع علمها أثناء تأدية مهمته ولم تفصح عنها المستندات التي شهد بصحتها متى كان الكشف عن هذه الوقائع أمراً ضرورياً لكي تعبر هذه الحسابات والوثائق عن طبيعة نشاط الممول .

b- إخفاء وقائع علمها أثناء تأدية مهمته تتعلق بأية تعديل أو تغيير في الدفاتر أو الحسابات أو السجلات أو المستندات وكان من شأن ذلك الإيهام بقلة الأرباح أو زيادة الخسائر.

وقد تعرضت المادة 132 من القانون لأنتقاد شديد وثورة من المحاسبين حيث كيف توقع عقوبة على المحاسب وهو غير صاحب مصلحة مباشرة في تخفيض صافي ربح الممول والذي يعد هو صاحب المصلحة الأولى في تغيير نتائج أقراره فالعلاقة مباشرة بين الممول والمصلحة ولا دخل للمحاسب سوى مراجعة حسابات الشركة طبقاً لمعايير المراجعة المصرية أو الدولية [1]، حيث عادة ماتتم المراجعة على أساس أختباري أي تعتمد على فحص عن طريق المعاينة **Sampling** ، حيث قد يكون هناك تلاعب من قبل الشركة الممول خارج حدود العينة محل فحص المحاسب ، ومن ثم فإن المحاسب القانوني يكون غير مسئول عن تلك المخالفات .

**[1] تم أصدار معايير المراجعة المصرية بموجب القرار الوزاري رقم 625 لسنة 2000 والذي تضمن سنة معايير للمراجعة ، المعيار رقم 100 ( أطار العمل لمعايير المراجعة المصرية ) ، المعيار رقم 200 (تقرير مراقب الحسابات) المعيار رقم 210 ( المعلومات المرافقة للقوائم المالية التي تم مراجعتها ) ، المعيار رقم 220 ( تقرير المراجع عن مهام المراجعة ذات الأغراض الخاصة ، المعيار رقم 230 ( أختبارات المعلومات المالية المستقبلية ) ، المعيار رقم 240 ( مهام الفحص المحدود للقوائم المالية) ، وقد تم الأشارة إلى تطبيق معايير المراجعة الدولية في شأن الموضوعات التي لم يتم تناولها في معايير المراجعة المصرية لحين صدور معايير لها ) .**

## 3/6 العقوبات الخاصة بالممولين

### أولاً : النصوص القانونية

### 1- نص المادة (133) من القانون

يعاقب كل ممول تهرب من أداء الضريبة بالحبس مدة لا تقل عن ستة أشهر ولا تجاوز خمس سنوات وبغرامة تعادل مثل الضريبة التي لم يتم أداؤها بموجب هذا القانون أو بإحدى هاتين العقوبتين .

ويعتبر الممول متهرباً من أداء الضريبة باستعمال إحدى الطرق الآتية :

1- تقديم الإقرار الضريبي السنوي بالاستناد إلى دفاتر أو سجلات أو حسابات أو مستندات مصطنعة مع علمه بذلك أو تضمينه بيانات تخالف ما هو ثابت بالدفاتر أو السجلات أو الحسابات أو المستندات التي أخفاها .

2- تقديم الإقرار الضريبي السنوي على أساس عدم وجود دفاتر أو سجلات أو حسابات أو مستندات مع تضمينه بيانات تخالف ما هو ثابت لديه من دفاتر أو سجلات أو حسابات أو مستندات أخفاها .

3- الإتلاف العمد للسجلات أو المستندات ذات الصلة بالضريبة قبل انقضاء الأجل المحدد لتقادم دين الضريبة .

4- اصطناع أو تغيير فواتير الشراء أو البيع أو غيرها من المستندات لإيهام المصلحة بقلة الأرباح أو زيادة الخسائر .

5- إخفاء نشاط أو جزء منه مما يخضع للضريبة
وفي حالة العود يحكم بالحبس والغرامة معاً.

وفي جميع الأحوال تعتبر جريمة التهرب من أداء الضريبة جريمة مخلة بالشرف والأمانة .

All taxpayer evading the tax payment shall be liable to a penalty of imprisonment for a period of not less than six month and not exceeding five years and a fine equivalent to the value of tax that was not paid as prescribed in the present law or by either penalty.

The taxpayer shall be considered a tax evader by using on the following methods:

1-Submitting the annual tax return based on fabricated books, registers, accounts or documents while being aware of that, or including in his tax return data contrary to what is recorded in the books, registers, accounts, or documents the concealed.

2-Submitting the annual tax return based on the non-existence of books, registers, accounts or documents, along with including in his tax return data contrary to what is recorded in the books, registers, accounts or documents he concealed.

3-Deliberate damage the tax-related registers or documents before the lapse of the date defined for limitations of the tax debt.

4-Fabricating or changing the purchase or sale invoices or other documents for giving to administration a false impression of decreased profits or increased losses.

5-Concealing a taxable activity or part of it.

In all cases, the tax evasion crime shall be considered an offense involving trust and moral turpitude.

**ثانياً : الشرح والتحليل والتقييم**

بموجب المادة (133) من القانون :-

a- يعاقب كل ممول تهرب من أداء الضريبة [1]:

- بالحبس مدة لا تقل عن ستة أشهر ولا تتجاوز 5 سنوات .
- و بغرامة تعادل مثلي الضريبة التي لم يتم أداؤها بموجب ذلك القانون .
- أو بإحدى هاتين العقوبتين .

b- ويعتبر الممول متهرباً من أداء الضريبة باستعمال إحدى الطرق الآتية :

1- تقديم الإقرار الضريبي السنوي بالاستناد إلى :

- دفاتر أو سجلات أو حسابات أو مستندات مصطنعة مع علمه بذلك.
- تضمينه بيانات تخالف ما هو ثابت بتلك الدفاتر أو السجلات أو الحسابات أو المستندات التي أخفاها .

2- تقديم الإقرار الضريبي السنوي على أساس وجود دفاتر أو سجلات أو حسابات أو مستندات مع تضمينه بيانات تخالف ما هو ثابت لديه من دفاتر أو سجلات أو حسابات أو مستندات أخفاها .

3- الاتلاف العمد للسجلات أو المستندات ذات الصلة بالضريبة قبل انقضاء الأجل المحدد لتقادم دين الضريبة .

4- اصطناع أو تغيير الفواتير الشراء أو البيع أو غيرها من المستندات لابهام المصلحة بقلة الارباح أو زيادة الخسائر .

5- اخفاء نشاط أو جزء منه لا يخضع للضريبة .

---

[1] في جميع الأحوال تعتبر جريمة التهرب من أداء الضريبة جريمة مخلة بالشرف والأمانة .

c- وفي حالة العودة يحكم بالحبس أو الغرامة معاً .

### 4/6 الشريك بالتضامن في جريمة التهرب الضريبي

**أولاً : النصوص القانونية**

**1- نص المادة (134) من القانون .**

| يسأل الشريك في الجريمة بالتضامن مع الممول في الالتزام بأداء قيمة الضرائب التي تهرب من أدائها والغرامات المقضي بها في شأنها . | The accomplice shall be jointly liable with the taxpayer for paying the amount of his evaded tax and the fined adjudged in respect thereof. |
| --- | --- |

**ثانياً : الشرح والتحليل والتقييم**

يسأل الشريك في الجريمة بالتضامن مع الممول في الالتزام بأداء قيمة الضرائب التي تهرب من أدائها والغرامات المرتبطة .

## 5/6 العقوبات والغرامات

### أولا : النصوص القانونية

1- نص المادة (135) من القانون

يعاقب بغرامة لا تقل عن ألفي جنيه ولا تجاوز عشرة آلاف جنيه كل من أرتكب أيا من الأفعال الآتية :

1 - الامتناع عن تقديم إخطار مزاولة النشاط.

2 - الامتناع عن تقديم الإقرار الضريبي .

3- الامتناع عن تطبيق نظام استقطاع وخصم وتحصيل وتوريد الضريبة في المواعيد القانونية .

كما يعاقب بذات العقوبة كل من خالف أحكام المادة 96 فقرة 1

ويعاقب بغرامة مقدارها عشرة آلاف جنيه كل من خالف أحكام المادتين (78 بند 1 و 83 فقرة 3)

وفي جميع الأحوال تضاعف الغرامة المنصوص عليها في حالة العود إلى ارتكاب ذات المخالفة خلال ثلاث سنوات .

Whoever commits any of the following deeds shall be liable to a fine of not less than two thousand pounds and not exceeding ten thousand pounds:

1-Refraining from submitting the notification of exercising the activity.

2-Refraining from submitting the tax return.

3-Refraining from applying the system of deduction, discount, collection and delivery of the tax on the statutory dates.

Whoever violates the provisions of Article (96) clause (1) shall be liable to the same penalty.

Whoever violates the provisions of Article (78), item (1) and Article (83), clause (3) shall be liable to a fine penalty of ten thousand pounds.

In all cases, the said fine shall be doubled in case of recurrence to committing the same violation within three years.

2- نص المادة (136) من القانون

إذا أدرج الممول مبلغ الضريبة في الإقرار الضريبي بأقل من قيمة الضريبة المقدرة نهائيا ، يعاقب بالغرامة المبينة نسبتها قرين كل حالة من الحالات الآتية :

1 – 5٪ من الضريبة المستحقة على المبلغ الذي لم يتم إدراجه ، إذا كان هذا المبلغ يعادل من 10٪ إلى 20٪ من الضريبة المستحقة قانونا .

2- 15٪ من الضريبة المستحقة على المبلغ الذي لم يتم إدراجه ، إذا كان يعادل من 20٪ إلى 50٪ من الضريبة المستحقة قانونا .

3- 80٪ من الضريبة المستحقة على المبلغ الذي لم يتم إدراجه ، إذا كان يعادل أكثر من 50٪ من الضريبة المستحقة قانونا .

In the taxpayer includes the tax amount in the tax return, as less than the amount of the finally estimated tax, he shall be liable to the fine the percentage of which is indicated next to each of the following cases:

1-5% of the tax payable on the non-included amount if such amount is equivalent to 10% up to 20% of the legally payable tax.

2 -15% of the tax payable on the non-included amount if such amount is equivalent to more than 20% up to 50% of the legally payable tax.

3-80% of the tax payable on the non- included amount if such amount is equivalent to more than 50% of the legally payable tax.

ثانياً : الشرح والتحليل والتقييم

بموجب المادة (136) يعاقب الممولين على النحو التالي [(1)]:-

a- يعاقب بغرامة لا تقل عن 2000 جنيه ولا تتجاوز 10000 جنيه كل من ارتكب أيا من الأفعال الأتية:-

- الامتناع عن تقديم اخطار مزاولة النشاط .

[(1)] في جميع الحالات المذكورة في (a) ، (b) تضاعف الغرامة المنصوص عليها في حالة العودة إلى ذات المخالفة خلال 3 سنوات .

- الامتناع عن تقديم الاقرار الضريبي .

- الامتناع عن تطبيق نظام استقطاع وخصم وتحصيل وتوريد الضريبة في المواعيد القانونية .

- الامتناع عن توفير البيانات وصور الدفاتر والمستندات والمبررات بما في ذلك قوائم العملاء والموردين التي تطلبها المصلحة كتابة خلال 15 يوماً من تاريخ طلبها ( مادة 96 من القانون) .

b- يعاقب بغرامة مقدارها 10000 جنيه كل من خالف أحكام المادتين 78، 93 المرتبطين بالاتي:-

- عدم إلتزام الشخص الطبيعي الخاضع للضريبة بأمساك الدفاتر والسجلات التي تستلزمها طبيعة تجارته أو حرفته أو مهنته تطبيقاً للبند (1) (المادة 83 من القانون) .

- عدم تقديم الإقرار الضريبي(الفقرة الثالثة من المادة 83 من القانون).

c- يعاقب بالغرامة المبينة بنسبتها ضمن كل حالة من الحالات الأتية المرتبطة بادراج الممول مبلغ الضريبة في الإقرار الضريبي بأقل من قيمة الضريبة المقررة نهائياً :

| الغرامة | إذا كان مبلغ الضريبة في الإقرار يقل عن قيمة الضريبة المقررة نهائياً |
|---|---|
| %5 | من 10% إلى 20% من الضريبة المستحقة قانوناً |
| %15 | أكثر من 20% إلى 50% من الضريبة المستحقة قانوناً |
| %80 | أكثر من 50% من الضريبة المستحقة قانوناً |

وفي رأي المؤلف أن هناك عدم عدالة في تطبيق تلك الغرامات حيث تنطوي على ظلم وأزدواج في العقوبة ، حيث قد تقوم الإدارة الضريبية بعدم

الأعتراف ببعض التكاليف والمصروفات على سبيل المثـال الاعتـراف فقـط بنسبة 7% من المصروفات العمومية للمصروفات التي جري العرف على عدم أثباتها بمستندات خارجية بما فيها الاكرميات وهنا يتعرض لغرامة نتيجة عـدم إعتماد تلك المصروفات بالكامل ، فضلاً عن سداد الضريبة التي تقابل أهـدار تلك المصروفات ، وتتعرض تلك المادة انتقاد كبيـر كمـا يـشوبها غمـوض واضح، علي سبيل المثال ماهي الضريبة النهائية التي سيتم مقارنتها بـضريبة الإقرار – هل هي الضريبة التي سيتم تقديرها بمعرفة المأمورية المختصة على نموذج 19ضريبة أم الضريبة بموجب قرار اللجنة الداخلية أم بمعرفـة لجنـة الطعن ؟ أما الضريبة من واقع قرار المحكمة .. أذن فتلك الغرامـات سـوف تذبح المموليين والذين سيدفعون بجانب تلك الغرامات ضرائب علـى التكـاليف والمصروفات التي ستهدرها المأمورية المختصة أو التي لن يتم الاعتراف بهـا الأمر الذي يتطلب ضرورة إعادة النظر في تلك المادة وتطبيقها العملي تـدعيما للثقة بين الممول والمصلحة , وحتي لا يؤدي الأمر إلى سداد الممول ضـريبة بمعدل يزيد عن 200% وليس 20% كمـا تنص المـادة (7) من القانون .

## 6/6 رفع الدعوى الجنائية والتصالح Conciliation

### أولاً : النصوص القانونية

1- نص المادة (137) من القانون

| | |
|---|---|
| لا يجوز رفع الدعوى الجنائية عن الجرائم المنصوص عليها في هذا القانون أو اتخاذ أي إجراء من إجراءات التحقيق إلا بناء على طلب كتابي من الوزير. | Filing the criminal action or taking any of the investigation procedures shall not be admitted in respect of the crimes prescribed in the present law except on basis of a written request from the minister. |

2- نص المادة (138) من القانون

للوزير أو من ينيبه التصالح في الجرائم المنصوص عليها في هذه المادة في أي حالة تكون عليها الدعوى قبل صدور حكم بات فيها وذلك مقابل أداء:

(أ) المبالغ المستحقة على المخالف في الجرائم المنصوص عليها في المادة 135 من هذا القانون بالإضافة إلى تعويض مقداره ألفا جنيه.

(ب) المبالغ المستحقة على المخالف بالإضافة إلى تعويض يعادل نصف مبلغ الغرامة المقررة في المادة 136 من هذا القانون.

(ج) المبالغ المستحقة على المخالف في الجرائم المنصوص عليها في المادتين 133 و 134 بالإضافة إلى تعويض يعادل مثل هذه المبالغ.

(د) تعويض يعادل نصف الحد الأقصى للغرامة المنصوص عليها في المادة 132 من هذا القانون

ويترتب على التصالح انقضاء الدعوى الجنائية والآثار المترتبة عليها، وتأمر النيابة العامة بوقف تنفيذ العقوبة إذا تم التصالح أثناء تنفيذها.

The minister, or whoever he delegates, may reach a conciliation in the crimes prescribed in the present article whatever the status of the action before passing a final ruling in it might be, in return for settling:

a) The amounts payable by the violator in the crimes prescribed in the Article (135) of the present law, in addition to a compensation of two thousand pounds.

b) The amount payable by the violator, in addition to a compensation equivalent to half the amount of the fine prescribed in Article (136) of the present law.

c) The amounts payable by the violator in the crimes prescribed in Articles (133 and 134) of the present law, in addition to a compensation equivalent to those amounts.

d) A compensation equivalent to half the maximum amount of the fine prescribed in Article (132) of the present law.

The conciliation shall result in abating the criminal action and its resultant effects. The public prosecution shall order staying the execution of the penalty if the conciliation takes place during its execution.

**ثانياً : الشرح والتحليل والتقييم**

a- لا يجوز رفع الدعوى الجنائية عن الجرائم الضريبية أو أتخاذ أي إجراء من إجراءات التحقيق إلا بناء على طلب كتابي من الوزير .

b- للوزير أو من ينيبه التصالح في تلك الجرائم في أي حالة تكون عليها الدعوى قبل صدور حكم بات مقابل أداء :

- المبالغ المستحقة على المخالف في الجرائم المنصوص عليها في المادة (135) من القانون بالاضافة إلى تعويض مقداره 2000 جنيه .
- المبالغ المستحقة على المخالف بالاضافة إلى تعويض يعادل 2/1 مبلغ الغرامة المقررة في المادة (136) من القانون .
- المبالغ المستحقة على المخالف في الجرائم المنصوص عليها في المادتين 133 ، 134 بالاضافة إلى تعويض يعادل مثل هذه المبالغ .
- تعويض يعادل نصف الحد الأقصى للغرامة المنصوص عليها في المادة ( 132) من هذه القانون .

c- يترتب على التصالح إنقضاء الدعوى الجنائية والآثار المترتبة عليها، حيث يتم وقف تنفيذ العقوبة عن طريق النيابة إذا تم التصالح قبل إنتهاء تنفيذها .

## 7/6 أحكام ختامية

### 1/7/6 النصوص القانونية

ينشأ بقرار من رئيس الجمهورية مجلس أعلى للضرائب يتبع رئيس مجلس الوزراء مقره الرئيسي القاهرة وتكون له الشخصية الاعتبارية .

A higher council for taxation attached to the Prime Minister shall be established by virtue of a presidential decree, with its head office seated in Cairo and it shall have the juridical personality.

2- نص المادة (140) من القانون

يهدف المجلس إلى ضمان حقوق دافعي الضرائب على اختلاف أنواعها التزام الإدارات الضريبية المختصة بأحكام القوانين واللوائح الصادرة في هذا الشأن ، وأن تتم إجراءات الربط والتحصيل في إطار من التعاون وحسن النية .

وكذلك توجيه الممولين إلى الإجراءات القانونية التي تكفل حصولهم على حقوقهم.

يمارس المجلس في سبيل تحقيق أغراضه الاختصاصات الآتية :

1 – دراسة وإقرار وثيقة حقوق دافعي الضرائب ومتابعة الالتزام بها .

2– دراسة القوانين واللوائح المنظمة لشئون الضرائب على اختلاف أنواعها واقتراح تعديلها وذلك بالتعاون مع الحكومة والجهات الإدارية المختصة ، ويجب عرض مشروعات القوانين واللوائح التي تقترحها الحكومة بالنسبة

The council shall aim at guaranteeing the taxpayer's rights of all kinds, the abidance of the concerned taxation departments by the provisions of the laws and regulations issued in this respect, along with completing the assessment and collection procedures within a framework of cooperation and good intention.

The council shall also aim at directing the taxpayers towards the legal procedures set for guaranteeing their obtainment of their rights.

1- Studying and declaring the taxpayers rights official document and monitoring the compliance with it.

2- Studying and laws and regulations regulating all kinds of taxation affairs and proposing their modification in cooperation with the governments and the concerned administrative entities. The draft laws and regulations to be proposed by the government with regard to all kinds of taxes shall be submitter to the council for their reviewer and consulting its view in

**The council, toward realizing its purposes, shall exercise the following powers:**

them before submitting them to the People's Assembly.

3- Studying the instructions issued by the administrative entities concerned with all kinds of taxation affairs, interfering with the entities of jurisdiction and the concerned authorities for canceling the instructions that are non-commensurate with the provisions of laws and regulations or the taxpayers rights official document, and working on rendering those instructions non-conflicting for guaranteeing the assessment and collection of the tax smoothly and without suffering.

4- Monitoring the taxation department's exercise of their powers for guaranteeing their observance of the taxpayer's rights.

5- Verifying the tax work guides and giving opinion in them before ratifying and publishing them, particularly:

-The taxation department work guides.

-Guide of tax inspection basic rules.

-Tax inspection procedures guide.

-Guide of inspection of samples.

6- Studying the extent of technical and financial efficiency of the administrative entities in charge of taxation affairs in a way guaranteeing the quality of the technical and administrative services performed by them, cooperating with the concerned entities and submitting propositions for eliminating any nonfeasance in this respect.

7- Publishing the information, reports, and recommendations enabling the taxpayers to recognize their rights and obligations.

الضرائب بمختلف أنواعها على المجلس لمراجعتها وأخذ رأيه فيها قبل عرضها على مجلس الشعب.

3 – دراسة التعليمات الصادرة من الجهات الإدارية المختصة بشئون الضرائب على اختلاف أنواعها والتدخل لدى جهات الاختصاص والسلطات المختصة لإلغاء التعليمات التي لا تتفق وأحكام القوانين واللوائح أو وثيقة حقوق دافعي الضرائب، وكذلك العمل على أن تكون هذه التعليمات غير متعارضة وتكفل ربط الضريبة وتحصيلها في يسر ودون عنت.

4– متابعة ممارسة المصالح الضريبية لاختصاصها لضمان التزاماتها بحقوق دافعي الضرائب.

5– مراجعة أدلة العمل الضريبية وإبداء الرأي فيها قبل إقرارها ونشرها وعلى الأخص:

– أدلة عمل الإدارة الضريبية.

– دليل القواعد الأساسية للفحص.

– دليل إجراءات الفحص.

– دليل الفحص بالعينة.

6 – دراسة مدى الكفاءة الفنية والمالية للجهات الإدارية القائمة على شئون الضرائب بما يضمن جودة مستوى الخدمات الفنية والإدارية التي تؤديها، والسعي لدى الجهات المختصة وتقديم المقترحات لإزالة أي قصور في هذا الشأن.

7– نشر المعلومات والتقارير والتوصيات التي تساعد الممولين على التعرف على حقوقهم والتزاماتهم.

8- Studying the taxpayer's complaints submitted to the council cooperating with the competent entities for eliminating the causes of the valid complaints among them, and proposing general rules for elimination of their causes in the future. The concerned administrative entities, in cooperation with the council, shall study the complaints referred to it and provide the council with the data, reports, and researches it requires in relation to its works.

The council shall submit on the 30 th of September of each year a report on its works to the President of the Republic and the Prime Minister comprising the deficiency in taxation legislations, and the cases of abuse of authority by any of the tax administration entities or their violation of their powers, as revealed by the council's exercise of its powers.

This report shall be submitted to the president of the people's Assembly for submitting it to the Assembly.

8 – دراسة ما يقدم للمجلس من شكاوى الممولين والسعي لدى جهات الاختصاص لإزالة أسباب الصحيح منها واقتراح قواعد عامة تكفل إزالة أسبابها في المستقبل ، وتلتزم الجهات الإدارية المختصة بالتعاون مع المجلس في دراسة ما يحال إليها من شكاوى وتزود المجلس بالبيانات والتقارير والبحوث التي يطلبها مما يتصل بأعماله .

ويقدم المجلس في الثلاثين من سبتمبر من كل عام تقريرا عن أعماله إلى رئيس الجمهورية ورئيس مجلس الوزراء متضمنا ما كشفت عنه ممارسته لاختصاصه من نقص في التشريعات الضريبية أو حالات إساءة استعمال السلطة من أي جهة من جهات الإدارة الضريبية أو مجاوزة تلك الجهات لاختصاصاتها .

ويقدم هذا التقرير إلى رئيس مجلس الشعب لعرضه على المجلس .

## 4- نص المادة (142) من القانون

يشكل المجلس بقرار من رئيس مجلس الوزراء لمدة ثلاث سنوات قابلة للتجديد على النحو الآتي :

1 – رئيس من الشخصيات العامة .

2 – ثلاثة من رؤساء المصالح العامة للضرائب السابقين يرشحهم الوزير .

3 – أحد رجال القضاء من درجة مستشار على الأقل يرشحه وزير العدل .

4 – اثنان من المحاسبين المقيدين بجدول المحاسبين والمراجعين لشركات الأموال بالسجل العام لمزاولي المهنة الحرة للمحاسبة والمراجعة ترشحهم شعبة المحاسبة والمراجعة بنقابة التجاريين .

5 – رئيس اتحاد الصناعات المصرية .

6 – رئيس الاتحاد العام للغرف التجارية .

7 – أحد أساتذة الجامعات من المتخصصين في شئون الضرائب يرشحه المجلس الأعلى للجامعات .

8 – أحد وكلاء الجهاز المركزي للمحاسبات يرشحه رئيس الجهاز .

ويحدد القرار مكافأة رئيس وأعضاء المجلس .

The council, shall be established by a decree of the Prime Minister for a period of three renewable years as follows:

1 - A head among the public figures.

2 - Three members among the former heads of the general taxation administration to be nominated by the minister.

3 - One of the judiciary men with at least the rank of counselor to nominated by the Minister of Justice.

4 - Two accountants among those registered in the list of accountants and auditors of the associations of capital in the general register of accountants and auditors free professionals to be elected by the division of accountants and auditors at the Syndicate of Commercial Professions.

5 - Head of the Egyptian Federation of Industries.

6 - Head of the General Federation of Chambers of Commerce.

7 - One of the university professors specialized in taxation affairs to be nominated by the Higher Council of Universities.

8 - One of the deputy managers of the Central Audit Agency to be nominated by the head of the Agency.

The decree shall determine the remuneration of the chairman and the council members.

5- نص المادة (143) من القانون

| | |
|---|---|
| يجتمع المجلس بدعوة من رئيسة مرة على الأقل كل شهرين وكلما رأى الرئيس ضرورة لذلك ، ولا يكون الاجتماع صحيحا إلا بحضور ستة من أعضائه على الأقل ، وتصدر القرارات بأغلبية أصوات الحاضرين وعند التساوي يرجح الجانب الذي منه الرئيس.<br>وللمجلس أن يدعو لحضور اجتماعاته ممثلين للإدارات الضريبية المتصلة بالموضوعات المعروضة وكذلك من يرى الاستعانة بهم من خبراء ماليين أو اقتصاديين أو قانونيين دون أن يكون لهم صوت معدود في المداولات. | The council shall be meet at the invitation of its chairman at least once every two months and whenever the chairman considers necessary. The meeting shall only be valid with the attendance of at least six of its members, and the decisions shall be issued with the majority of votes of the attending members, and in case of equality of votes, the chairman shall have the casting vote.<br>The council may invite representatives of the taxation departments, that are related to the proposed issues, to attend its meetings, and also financial, economic, or legal experts it decides to resort to their assistance without having a counted vote in the deliberations. |

6- نص المادة (144) من القانون

| | |
|---|---|
| تتكون موارد المجلس مما يأتي :<br>1 - ما يخصص له من اعتمادات مالية كافية في الموازنة العامة للدولة .<br>2- الهبات والتبرعات والإعانات والمنح التي يقبلها المجلس والتي لا تتعارض مع أغراضه .<br>3 -عائد استثمار أمواله . | <u>The resources of the council shall be formed of the following:</u><br>1- The adequate financial appropriation to be allocated for it in the general budget of the state.<br>2- The gifts, donations, aid, and grants accepted by the council, which do not contradict its purposes.<br>3- The yield of investing its funds and property. |

7- نص المادة (145) من القانون

| | |
|---|---|
| مادة (145) : يكون للمجلس موازنة خاصة به ، وتبدأ السنة المالية للمجلس في أول يوليه وتنتهي في آخر يونيه من كل عام. | The council shall have a special budget, and the financial year of the council shall begin on the 1st of July and end on last of June of each year. |

## 8- نص المادة (146) من القانون

يضع المجلس اللوائح المالية والإدارية والفنية لعمله.

ويكون للمجلس مدير تنفيذي يصدر قرار من المجلس بتعيينه لمدة ثلاث سنوات ويحدد اختصاصاته ومعاملته المالية ، كما يكون للمجلس أمانة فنية يصدر قرار من المجلس بتنظيمها ووضع هيكلها الوظيفي والتنظيمي وتحديد اختصاصاتها.

The council shall have set the financial, administrative, and technical regulations for its work.

The council all shall have an executive director to be appointed by a decision issued by the council for a term of three year, which shall determine his responsibilities and financial treatment. The council shall also have a technical Secretariat for which a decision shall be issued by the council regulating it, setting its functional and organizational structure, and determining its responsibilities.

## 9- نص المادة (147) من القانون

تؤول إلى الخزانة العامة جميع المبالغ والقيم المالية التي سقط حق أصحابها فيها بالتقادم بحكم بات وتكون مما يدخل ضمن الأنواع المبينة بعد:

1- الأرباح والعوائد الناتجة عن الأسهم والسندات القابلة للتداول مما تكون قد أصدرته أي شركة أو هيئة أو جهة عامة أو خاصة.

2- الأسهم وحصص التأسيس والسندات وكل القيم المنقولة الأخرى الخاصة بالشركات أو الهيئات أو الجهات المذكورة.

3- ودائع الأوراق المالية وبصفة عامة كل ما يكون مطلوبا من تلك الأوراق لدي البنوك وغيرها من المنشآت التي تتلقي مثل هذه الأوراق على سبيل الوديعة أو لأي سبب آخر.

All amounts and financial values, that their holder's right is abated by limitation, shall devolve to the public treasury by a final ruling and they shall be included among the kinds shown herein below.

1- Profits and yields resulting from the negotiable shares and bonds, which are issued by any company, authority, public or private entity.

2- The shares, founder's shares, bonds and other movable values of the said companies, authorities or entities.

3- Securities deposits and generally all that is required of those securities at the banks and other establishments receiving such securities as a deposit or for any other reason.

4 – كل مبلغ يدفع على سبيل التأمين لأي سبب كان إلى أي شركة مساهمة أو هيئة أو جهة عامة أو خاصة .

وتلتزم الشركات والبنوك والمنشآت والهيئات وغيرها من الجهات المنصوص عليها في هذه المادة بأن توافي المصلحة في ميعاد لا يجاوز آخر مارس من كل سنه ببيان عن جميع الأموال والقيم التي لحقها التقادم خلال السنة السابقة وآلت ملكيتها إلى الحكومة طبقا لهذه المادة وعليها أن تورد المبالغ والقيم المذكورة إلى إلي الخزانة العامة خلال الثلاثين يوما التالية لتقديم هذا البيان .

4- Every amount to be paid as insurance for any reason to any joint stock company, authority, public or private entity.

The companies, banks, establishments, authorities or other entities prescribed in the present Article shall provide the administration, on a date not later than the end of March of each year, with a statement of all funds and values affected by limitation during the previous year and their ownership devolved the government according to the present Article. It shall deliver the said amount and values to the public treasury within the thirty days following the submission of this statement.

10– نص المادة (148) من القانون

تؤول إلى الخزانة العامة جميع المبالغ والقيم المالية التي سقط حق أصحابها فيها بالتقادم بحكم بات وتكون مما يدخل ضمن الأنواع المبينة بعد :

1– الأرباح والعوائد الناتجة عن الأسهم والسندات القابلة للتداول مما تكون قد أصدرته أي شركة أو هيئة أو جهة عامة أو خاصة .

2 – الأسهم وحصص التأسيس والسندات وكل القيم المنقولة الأخرى الخاصة بالشركات أو الهيئات أو الجهات المذكورة .

The minister, after submission to the Cabinet of Ministers, may set one or more systems for rewarding the administration's workers in light of their performance rates as well as the volume and level of their accomplishment at work, without being restricted by any other system. The general budget of the state may comprise appropriating amounts for contribution by the State to the social and health care fund of the administration's workers and their families, and those retired or to be retired of them, and their families.

### 2/7/6 المجلس الأعلي للضرائب

#### 1- إنشاء المجلس الأعلي للضرائب وأهدفه

A- ينشأ المجلس طبقا للمادة 139 من القانون بقرار من رئيس الجمهورية بحيث يتبع رئيس مجلس الوزراء وتكون له الشخصية الاعتبارية ومقره الرئيسي القاهرة ، ويؤكد انشاء ذلك المجلس علي تفعيل مبدأ الرقابة المجتمعية علي منظومة الضرائب .

B- تطبيقا لنص المادة 140 تتمثل تلك الاهداف علي النحو التالي :-

1- ضمان حقوق دافعي الضرائب علي اختلاف أنواعها .

2- ضمان التزام الادارات الضريبية المختصة باحكام القوانين واللوائح .

3- ضمان أن يتم إجراءات الربط والتحصيل في إطار من التعاون وحسن النيه .

4- توجيه الممولين إلي الاجراءات القانونية التي تكفل حصولهم علي حقوقهم .

#### 2- اختصاصات المجلس الأعلي للضرائب

تطبيقا لنص المادة 141 تتمثل تلك الاختصاصات والأغراض التي يسعي تحقيقها فيما يلي :-

1- دراسة واقرار وثيقة حقوق دافعي الضرائب ومتابعة الالتزام بها.

2- دراسة ومراجعة القوانين واللوائح المنظمة لشئون الضرائب واقتراح تعديلها بالتعاون مع الحكومة وجهاتها الادارية ، وأخذ رايه في أي قوانين ضريبية قبل عرضها علي مجلس الشعب .

3- دراسة التعليمات الصادرة من الجهات الادارية المختصه بالضرائب والتدخل لدي تلك الجهات لاعطاء التعليمات التي لا تتفق أو تتعارض واحكام القوانين واللوائح أو وثيقة حقوق دافعي الضرائب .

4- متابعة ممارسة المصالح الضريبية لاختصاصاتها لضمان التزامها بحقوق دافعي الضرائب .

5- مراجعة أدلة العمل الضريبي وإبداء الرأي فيها قبل أقرارها ونشرها وعلي وجه الاخص (أدلة عمل الادارة الضريبية ، دليل القواعد الاساسية للفحص ، دليل اجراءات الفحص ، دليل الفحص بالعينه).

6- دراسة مدي الكفاءة الفنيه والمالية للجهات الادارية الضريبية وتقديم المقترحات الخاصة بازالة اي قصور .

7- نشر المعلومات والتقارير والتوصيات التي تساعد الممولين للتعرف علي حقوق والتزاماتهم .

8- دراسة شكاوي الممولين والسعي لازالة أسبابها .

يقدم المجلس في 30 سبتمبر سنويا تقريرا عن أعمال إلي رئيس الجمهورية ورئيس مجلس الوزراء متضمنا ما كشفت عنه ممارسته لاختصاصاته مع تقديم التقرير إلي مجلس الشعب .

**3- تشكيل المجلس الأعلي للضرائب واجتماعاته**

تطبيقا لنص المادة 142 يتم تشكيل المجلس ومدته علي النحو التالي :-

a- يشكل المجلس بقرار من رئيس مجلس الوزراء لمدة 3 سنوات قابلة للتجديد كالاتي (كما يحدد القرار مكافاة رئيس واعضاء المجلس):-

| العدد | الرئيس والاعضاء | القائم بالترشيح |
|---|---|---|
| 1 | رئيس من الشخصيات العامة | الوزير |
| 3 | من رؤساء المصالح العامة للضرائب السابقين | — |
| 1 | من رجال القضاء بدرجة مستشار | وزير العدل |
| 2 | من المحاسبين المقيدين بجدول المحاسبين والمراجعين لشركات الأموال | شعبة المحاسبة والمراجعة بنقابة التجاريين |
| 1 | رئيس اتحاد الصناعات المصرية | — |
| 1 | رئيس الاتحاد العام للغرف التجارية | — |
| 1 | من اساتذة الجامعات من المتخصصين في شئون الضرائب | المجلس الاعلي للجامعات |
| 1 | وكلاء الجهاز المركزي للمحاسبات | رئيس الجهاز المركزي للمحاسبات |
| 11 | | |

**4- اجتماعات المجلس وصحة الاجتماع واصدار القرارات**

وفقا لنص المادة 143 يتم تنظيم عقد اجتماعات المجلس ودعوة اعضاءه وصحة الاجتماعات علي النحو التالي :-

- يجتمع المجلس بدعوه من رئيسه مره علي الأقل كل شهرين – وكلما رأي الرئيس ضرورة لذلك .
- لا يكون الاجتماع صحيحا إلا بحضور سته من اعضائه علي الاقل .
- تصدر القرارات باغلبية اصوات الحاضرين ويرجع الجانب الذي فيه الرئيس عند التساوي .

**5- موارد المجلس وموازنة ولوائحة المالية والادارية**

حددت المواد 144 ، 145 ، 146 ذلك علي النحو التالي :-

- تتكون موارد المجلس من ما يخصص له من اعتمادات مالية في الموازنة العامة للدولة ، والهيئات والتبرعات والاعانات والمنح التي يقبلها المجلس .

- ويكون للمجلس موازنة خاصة تبدأ في 7/1 وتنتهي في 6/30 من كل عام .

- يضع المجلس اللوائح المالية والادارية والفنية ، حيث يكون للمجلس مدير تنفيذي يتعين بموجب قرار من المجلس لمدة 3 سنوات ، كما يكون للمجلس أمانه فنيه يصدر بتعينها بقرار من المجلس .

**3/7/6 ما يؤول للخزانه العامة من مبالغ سقط حق اصحابها فيها بالتقادم**

أشارات المادة 147 إلي ما يؤول للخزانه العامة من مبالغ سقط حق أصحابها فيها بالتقادم بحكم نات كالارباح والعوائد الناتجة عن الاسهم والسندات القابلة للتداول ، والاسهم وحصص التأسيس والسندات الخاصة بالشركات والهيئات، وودائع الاوراق المالية وكل مبلغ يدفع علي سبيل التأمين كان إلي أي شركة، وقد ألزمت الفقرة الاخيرة من تلك المادة الشركات والمنشآت والهيئات وغيرها من الجهات المنصوص عليها بأن توافي المصلحة في ميعاد لا يجاوز أخر مارس من كل سنه بيانا عن جميع الاموال والقيم التي لحقها التقادم خلال السنه السابقة والتي آلت ملكيتها إلي الحكومة طبقا لتلك المادة وعليها أن تؤدي المبالغ والقيم المذكورة إلي الخزانه العامة خلال الثلاثين يوما التالية لتقديم هذا البيان .

**4/7/6 وضع نظم إثابه Rewarding Systems العاملين بالمصلحة**

تطبيقا لنص المادة 148 للوزير بعد العرض علي مجلس الوزراء وضع نظام أو أكثر لاثابة العاملين بالمصلحة في ضوء معدلات أدائهم وحجم ومستوي انجازهم في العمل دون التقيد بأي نظام أخر .

وقد أجاز ذلك النص تضمين الموازنة العامة للدولة تخفيض مبالغ تساهم بها الدولة في صندوق الرعاية الاجتماعية والصحية للعاملين بالمصلحة وأسرهم ومن أحيل أو يحال منهم إلي التقاعد وأسرهم .

ويقابل نص المادة 148 من القانون 91 لسنة 2005 نص المادة 195 من القانون 157 لسنة 81 المعدل بالقانون 187 لسنة 93 ، وربما أنه يعالج فقط صندوق الرعاية الاجتماعية والصحية للعاملين ومصادر تمويله .

### 5/7/6 تطبيقات المحاسبة الضريبية

1- تضمن القانون 91 لسنة 2005 أنشاء مجلس أعلي للضرائب بقرار من رئيس الجمهورية يتبع مجلس الوزراء - المطلوب التعليق علي تلك العبارة موضحا :

A- حدد الاركان الأربعة للمجلس .

B- أهداف أنشاءه .

C- الاغراض التي يسعي لتحقيقها واختصاصته .

D- كيفية تشكيله .

E- إجراءات انعقاده .

F- مصادر موارده وطبيعة موازنته [1].

**الحل**

2- وضع القانون رقم 91 لسنة 2005 لاثابة العاملين بمصلحة الضرائب - علق علي تلك العبارة موضحا أطار ذلك النظام [2].

---

(1) يراجع نصوص المواد 139-146 من القانون رقم 91 لسنة 2005 .

(2) يراجع نص المادة 147 من القانون .

**الحل**

3- حدد أنواع المبالغ التي تؤول للخزانه العامة عند سقط حق أصحابها فيها [1].

**الحل**

**7/6 التعديلات الجوهرية التي أدخلها القانون على مواد العقوبات**

**1/7/6 الكتاب الوزاري رقم (7) لسنة 2005** [2]

وعاء الضريبة أحد مظاهر التضامن الإجتماعي الذي يحتم على كل مواطن أن يتحمل أعباء الدولة مقابل حصوله على الضمانات الإجتماعية والسياسية والإقتصادية ودون إخلال بالتوزان بين المصالح العامة والمصالح الفردية .

وفي إطار تحقيق إصلاح ضريبي كفء يساعد على إيجاد مناخ جيد للأستثمار ، وتطبيق سياسة ضريبية متوازنة توفر الموارد لخزانة الدولة لتمويل الأنفاق الإجتماعي مع ضمان أكبر قدر ممكن من الغدالة الضريبية، فقد صدر قانون الضريبة على الدخل رقم (91)لسنة 2005 ، ونشر بالجريدة الرسمية بالعدد رقم (23) تابع في 2005/6/9 ، وبدأ العمل به من اليوم التالي من تاريخ نشره بالجريدة الرسمية ، غدا بعض الأحكام الخاصة بالمرتبات ومافي حكمها وإيرادات النشاط التجاري

---

(1) يراجع نص المادة 148 من القانون .

(2) الكتاب الدوري رقم (7) لسنة 2005 الصادر من المستشار النائب العام الصادر في 2005/7/4 .

والصناعي وإيراد المهن غير التجارية وإيرادات الثروة العقارية للأشخاص الطبيعيين، فقد حدد القانون للعمل بها تواريخ أخري .

وقد جاء قانون الضريبة على الدخل الجديد مشتملاً على أحكام موضوعية وإجرائية يترتب على تطبيقها تعديل جوهري في أوجه التصرف في القضايا الضريبية وفي العقوبات المقضي بها يوجزها في الآتي :-

**أولاً : تخفيف العقوبات المقررة لبعض الجرائم الضريبية**

عما كان مقررا لها بمقتضي قانون الضرائب على الدخل رقم (157) لسنة 1981 الملغي ، وترتب على ذلك زوال وصف الجناية عن هذه الجرائم وأسباغ وصف الجنحة عليها ، وتنحصر هذه الجرائم في الآتي :-

A- **جريمة إخفاء الوقائع التي علمها المحاسبون والمراجعون أثناء تأدية مهمتهم**

وعقوبتها الحبس والغرامة التي لاتقل عن عشرة الآف جنيه ولاتجاوز مائة ألف جنيه أو أحدي هاتين العقوبتين ، وفي حالة العود تكون العقوبة الحبس والغرامة معا . بعد أن كانت العقوبة في قانون الضرائب على الدخل الملغي الحبس (المادة 132) .

B- **جريمة التهرب من آداء الضريبة**

وعقوبتها الحبس مدة لا تقل عن ستة أشهر ولا تجاوز خمس سنوات وبغرامة تعادل مثل الضريبة التي لم يتم أداؤها أو بإحدى هاتين العقوبتين وفي حالة العود تكون العقوبة الحبس والغرامة معا . بعد أن كانت العقوبة في قانون الضرائب على الدخل الملغي الحبس والتعويض (المادة 133).

C- **جريمة الإمتناع عن تقديم إخطار مزاولة النشاط**

وعقوبتها الغرامة التي لا تقل عن ألفي جنيه ولا تجاوز عشرة آلاف جنيه وتضاعف هذه الغرامة في حالة العود إلى ارتكاب ذات الجريمة خلال ثلاث سنوات ، بعد أن كانت العقوبة في قانون الضرائب على الدخل الملغي الحبس والتعويض **(المادة 133)** .

**ثانياً : تعديل عناصر قيام بعض الجرائم الضريبية بما يجعلها غير مستوفية لعناصر قيامها وغير مؤثمة**

- **فجريمة عدم إمساك الممول للدفاتر والسجلات** التي يستلزمها طبيعة نشاطه التجاري أو الصناعي تضحي غير مؤثمة إذا لم تجاوز رأس مال الممول في هذا النشاط خمسين ألف جنيه ، أو لم يتجاوز رقم أعماله مائتين وخمسين ألف جنيه ، أو لم يتجاوز صافي ربحه السنوي وفقاً لآخر ربط ضريبي عشرين ألف جنيه **( المادتان 1/78 ، 135)** .
- **كما أن جريمة الخصم تحت حساب الضريبة** تضحي غير مؤثمة إذا كان نصاب مبلغ الخصم لا يزيد على ثلاثمائة جنيه **(المادتان 59 ، 135)**

**ثالثاً : إلغاء تجريم الأفعال التي كانت مؤثمة بقانون الضرائب على الدخل الملغي على النحو التالي :**

- جرائم عدم تقديم إقرار الثروة **(المواد 187/131، 183، 182، 3، 1/ أولاً)** .
- جريمة عدم إرفاق صورة من الأوراق والمستندات المطلوبة بالإقرار الضريبي **(المادتان 96 ، 187 رابعا)**
- جريمة عدم إعتماد الإقرار الضريبي من محاسب **(المادتان 97، 187 رابعا)**

-جريمة عدم تبليغ المأمورية المختصة عن عناصر الوحدات المفروشة وعـدم إخطار مالك الأرض أو مستأجرها عن بيانات الغرض **(المادة 185/ ثانياً)**

– جريمة عدم الحصول على بطاقة ضريبية .

**(المواد 133، 4/128، 187/ أولاً)**

– جريمة عدم الإضافة تحت حساب الضريبة .

**(المواد 39، 46، 77، 187/ ثالثاً ، 190)**

**رابعاً :** تشديد عقوبة الغرامة المقررة قانوناً على جريمتي الإمتناع عـن تقديم الإقرار عن تطبيق نظام أستقطاع وخصم وتحصيل وتوريد الضريبة في المواعيد القانونية ، حيث صارت عقوبة كل منهما الغرامة في حالـة العود إلى ارتكاب ذات المخالفة خلال ثلاث سنوات **(المادة 135)** .

**خامساً:** خضوع جريمة إفشاء موظفي مصلحة الضرائب العامـة لـسر المهنة لحكم المادة (310) من قانون العقوبات ، والتي تقرر لها عقوبـة أشد مما كان منصوصاً عليه في (المادة 186) من قانون الضرائب علـى الدخل الملغي وهي : الحبس مدة لاتزيد على ستة شهور أو الغرامة التي لاتجاوز خمسمائة جنيه .

**سادساً :** أستحداث جرائم عن أفعال لم تكن مؤثمة من قبل وهي :

A- جريمة عدم توفير الممول البيانات وصور الدفاتر والمستندات التي تطلبها مـصلحة الضرائب العامة كتابة في الميعاد المقرر قانوناً **(المادتان 96 "فقرة 1" ، 135)**

B-عدم توقيع الإقرار الضريبي مـن محاسـب مقيـد بجـدول المحاسـبين والمراجعين إذا تجاوز رقم الأعمال مليوني جنيه سنوياً (المادة 83 "فقرة2")

C- جريمة إدارج الممول مبلغ الضريبة في الإقرار الضريبي بأقل من قيمة المقدرة نهائيا (**المادة 136**) .

**سابعاً :** مسئولية الشريك في جريمة التهرب من الضريبة بالتضامن مع الممول في الإلتزام بأداء قيمة الضرائب التي تهرب من أدائها والغرامات المقضي بها في شأنها (**المادة 134**) .

**ثامناً :** عدم جواز رفع الدعوي الجنائية عن الجرائم المنصوص عليها في قانون الضريبة على الدخل الجديد أو أتخاذ أي من إجراءات التحقيق فيها إلا بناء على طلب كتابي من وزير المالية (**المادة 137**) .

**تاسعاً :** يجوز لوزير المالية أومن ينبيه التصالح في الجرائم الضريبية في أي حالة تكون عليها الدعوي قبل صدور حكم بات فيها ، وذلك مقابل أداء المبالغ المحددة قانوناً ، ويترتب على التصالح أنقضاء الدعوي الجنائية والآثار المترتبة عليها ، وتأمر النيابة العامة بوقف تنفيذ العقوبة إذا تم التصالح أثناء تنفيذها (**المادة 138**) .

وفي سبيل تحقيق الأهداف المنشودة من أصدار قانون الضريبة على الدخل الجديد ، وتحقيا للعدالة الناجزة ، وحسن سير العمل القضائي بالنيابات ، يراعى أعضاء النيابة مايلي :-

1- **يتعين المبادرة إلى تحقيق مايرد إلى النيابة من محاضر أو بلاغات عن الجرائم الضريبية المبينة فيما بعد ، وقيدها بأرقام قضائية بعد التأكد من صدور طلب وزير المالية بشأنها .**

-جريمة إخفاء الوقائع التي علمها المحاسبون والمراجعون أثناء تأدية مهمتهم .

-جريمة التهرب من أداء الضريبة بكافة الطرق المستعملة فيها .

-جريمة الأمتناع عن تقديم إخطار مزاولة النشاط .

-أية جريمة أخري من ظروفها أهمية واقعتها مع الحرص على إنجاز التحقيقات وإعدادها للتصرف في آجال قريبة ، وعدم القعود أو التراخي في ذلك .

2- تطبيق قانون الضريبة على الدخل الجديد على الوقائع التي حدثت في ظل قانون الضرائب على الدخل الملغي في الأحوال التي يكون فيها أصلح للمتهم ، مع مراعاة ما يلي :

A- قيد الواقعة في الجرائم الضريبية التي أصبحت معاقبا عليها بوصف الجنحة والمشار إليها في البند السابق ، والتي لم يتم التصرف فيها جنحة بالمنطبق من القانون الضريبة على الدخل رقم (91) لسنة 2005 وإرسالها إلى نيابة مكافحة التهرب من الضرائب – عن طريق النيابة الكلية – مشفوعة بمذكرة بالرأي للتصرف فيها.

وإذا كانت الدعوي قد أحليت إلى محكمة الجنايات بوصف الجناية بمقتضي أحكام قانون الضرائب على الدخل الملغي رقم (157) لسنة 1981 ، فيجب على عضو النيابة الحاضر بالجلسة أن يطلب من محكمة الجنايات تطبيق أحكام قانون الضريبة على الدخل الجديد ، ما لم تر المحكمة – قبل تحقيق الواقعة بالجلسة – الحكم بعدم أختصاصها وإحالتها إلى محكمة الجنح الجزئية .

B- التصرف في قضايا جرائم عدم إمساك الممول للدفاتر والسجلات وعدم الإلتزام بالخصم تحت حساب الضريبة والتي تم تعديل عناصر

قيامها بمايجعلها غير مؤثمة في أحوال معينة ، وكذا القضايا المحررة عن أفعال ألغي تجريمها على النحو التالي:-

- ترسل المحاضر المحررة عن هذه الجرائم - إن لم تكن مرتبطة بجرائم أخري - إلى نيابة مكافحة التهرب من الضرائب - عن طريق النيابة الكلية - مشفوعة بمذكرة بإقتراح حفظها قطعياً أو التقرير فيها بالأوجه لإقامة الدعوى الجنائية - بحسب الأحوال - لعدم الجناية ،أما إذا كانت هذه الجرائم مرتبطة بجرائم أخري فإن التصرف فيها بالحفظ - سواء صراحة أو ضمنا - يكون مع التصرف في الجرائم المرتبطة بها .
- وأما إذا كانت النيابة قد أمرت بإحالة الأوراق إلى محكمة الجنح الجزئية ، ولم يكن المتهم قد أعلن بورقة التكليف بالحضور ، فيتم العدول عن الإحالة ، وترسل القضية إلى نيابة مكافحة التهرب من الضرائب - عن طريق النيابة الكلية - مشفوعة بمذكرة بإقتراح حفظها قطعياً أو التقرير فيها بالأوجه لإقامة الدعوى الجنائية - بحسب الأحوال - لعدم الجناية .
- أما إذا كانت الدعوي قد أحيلت إلى محكمة الجنح الجزئية بإعلان المتهم بورقة التكليف يالحضور أو كانت في أية مرحلة من مراحل نظرها يطلب عضو النيابة المائل بالجلسة من المحكمة الحكم نراءة المتهم .
- وإذا كانت الدعوى قد صدر فيها حكم ولو كان باتا ، تعين إعمال نص الفقرة الثالثة من المادة الخامسة من قانون التي تنص على أنه: "إذا صدر قانون بعد حكم نهائي يجعل الفعل الذي حكم على المجرم من أجله غير معاقب عليه يوقف تنفيذ حكم نهائي يجعل الفعل الذي حكم على المجرم من أجله غير معاقب عليه يوقف تنفيذ الحكم وتنتهي آثاره الجنائية

" ، ويجب المبادرة إلى إرسال ملفات القضايا المحكوم فيها إلى المكتب الفني للنائب العام – عن طريق المحامي العام للنيابة الكلية المختصة – للنظر في أمر وقف تنفيذ العقوبة المقضي بها .

3- التصرف في قضايا الجرائم الضريبية التي شدد المشرع عقوبتها أو الجرائم الضريبية المستحدثة على النحو التالي :

- تطبيق أحكام قانون الضريبية على الدخل الجديد على الوقائع التي حدثت أعتبارا من تاريخ بدء العمل بهذا القانون .
- أما الوقائع التي حديث قبل بدء العمل بقانون الضريبة على الدخل الجديد فتطبق بشأنها أحكام قانون الضرائب على الداخل رقم (157) لسنة 1981 المعدل .

4- إعمال أثر التصالح في الجرائم الضريبية في أنقضاء الدعوى الجنائية ووقف تنفيذ العقوبة المقضي بها بما يلي :-

- ترسل القضايا التي لم يتم التصرف فيها إلى نيابة مكافحة التهرب من الضرائب – عن طريق النيابة الكلية مشفوعة بمذكرة بإقتراح حفظهما قطعياً أو التقرير فيها بالأوجه لإقامة الدعوى الجنائية – بحسب الأحوال – لأنقضاء الدعوى الجنائية بالتصالح .
- إذا تم التصالح بعد الحكم ولو كان باتا أو أثناء تنفيذ العقوبة ، ويجب على أعضاء النيابة أن يبادروا إلى إرسال ملفات القضايا – مرفقا بها الطلبات والأوراق والمستندات المتعلقة بالتصالح إلى النيابة مكافحة التهرب من الضرائب – عن طريق النيابة الكلية المختصة – للأمر بوقف تنفيذ العقوبة

المقتضي بها والأفراج فوراً عن المتهمين المحبوسين تنفيذاً لهـذه الأحكـام ، وذلك بعد التحقق من تمام التصالح وفقاً للقواعد المقررة قانوناً .

**2/7/7 مذكرة بأهم العناصر التي يجب على أعضاء النيابـة مراعاتهـا بشأن تطبيق أحكام قانون الضرائب على الدخل الصادر بالقـانون رقـم (91) لسنة 2005 [1]**

تتمثل القوانين المعمول بأحكامها في شأن الجرائم الضريبية فيما يلي :

- القانون رقم (91) لسنة 2005 بشأن الضريبة على الدخل .
- القانون رقم (11) لسنة 1991 بإصدار قانون الضريبة على المبيعات.
- القانون رقم (24) لسنة 1999 بفرض ضريبة مقابل دخول المسـارح وغيرها من مجال الفرحة والملاهي .

- وأصدر السيد الأستاذ / المستشار النائب العام الكتاب الدوري رقم (7) لسنة 2005 بتاريخ 2005/7/4 متضمنا التعليمات التي يجب علـى السادة أعضاء النيابة أتباعها بشأن تطبيق أحكام قانون الـضريبة علـى الدخل الجديد رقم (91) لسنة 2005 .

- **تضمن قانون الضريبة على الدخل رقم (91) لسنة 2005 أحكاماً مستحدثة في مجال الجرائم الضريبية والإجراءات الجنائية الخاصة بها ، نعرض لها فيما يلي :-**

---

[1] مذكرة إدارة التفتيش القضائي بالنيابة العامة بأهم العناصر التي يجب على السادة أعضاء النيابة مراعاتها بشأن تطبيق أحكام القانون رقم 91 لسنة 2005 بتاريخ 2005/7/5 .

## أولاً : الأحكام الموضوعية

جاء قانون الضريبة على الدخل الجديد مشتملاً على أحكام موضوعية ، يترتب على تطبيقها تعديل جوهري وفي وجه التصرف في القضايا الضريبية وفي العقوبات المقضي بها ، يتم إيجازها في الآتي:

- تخفيف العقوبات المقررة لبعض الجرائم الضريبية .
- تعديل عناصر قيام الأفعال التي كانت تشكل جرائم ضريبية .
- تشديد عقوبة الغرامة المقررة على نفس الجرائم الضريبية .
- تجريم أفعال لم تكن مؤثمة من قبل .
- العقاب على جريمة إفشاء الأسرار بالمادة (310) من قانون العقوبات .
- مسئولية الشريك في جريمة التهرب من الضريبة .

**1- تخفيف العقوبات المقررة لبعض الجرائم الضريبية :**

خفف المشرع بمقتضي قانون الضريبة على الدخل رقم (91) لسنة 2005 العقوبات المقررة لبعض الجرائم الضريبية عما كان مقرراً لها بمقتضي قانون الضرائب على الدخل رقم 157 لسنة 1981 الملغي ، وترتب على ذلك زوال وصف الجناية عن هذه الجرائم وأسباغ وصف الجنحة عليها ، وتنحصر هذه الجرائم في الآتي :

**A- جريمة إخفاء الوقائع التي عملها المحاسبون والمراجعون أثناء تأدية مهمتهم :**

- نصت المادة (132) من قانون الضريبة على الدخل الجديد على أن:

" يعاقب بالحبس وبغرامة لا تقل عن عشرة الآف جنيه ولاتجاوز مائة ألف جنيه أو بإحدي هاتين العقوبتين كل محاسب مقيد بجدول المحاسبين

والمراجعين أعتمد إقراراً ضريبياً أو وثائق أو مستندات مؤيدة له إذا إرتكب أحد الأفعال الأتية :

1- إخفاء وقائع علمها أثناء تأدية مهمته ولم تفصح عنها المستندات التي شهد بصحتها متي كان الكشف عن هذه الوقائع أمراً ضرورياً لكي تعبر هذه الحسابات والوثائق عن حقيقة نشاط الممول .

2- إخفاء وقائع عملها أثناء تأدية مهنة تتعلق بأي تعديل أو تغيير في الدفاتر أو الحسابات أو السجلات أو المستندات وكان من شأن هذا التعديل أو التغيير الإبهام بقلة الأرباح أو زيادة الخسائر .

وفي حالة العود يحكم بالحبس والغرامة معاً " .

-أصبحت جريمة إخفاء الوقائع التي عملها المحاسبون والمراجعون أثناء تأدية مهمتهم والمنصوص عليها في المادة سالفة البيان من الجنح ، وعقوبتها الحبس والغرامة التي لا تقل عن عشرة آلاف جنيه ولاتجاوز مائة ألف جنيه أو أحدي هاتين العقوبتين ، وفي حالة العود تكون العقوبة بالحبس والغرامة معا ، بعد أن كانت في قانون الضرائب على الدخل الملغي – المادة 180- من الجنايات وعقوباتها بالسجن .

**B- جريمة التهرب من أداء الضريبة :**

– نصت المادة(133) من قانون الضريبة على الدخل الجديد على أن:

" يعاقب كل ممول تهرب من آداء الضريبة بالحبس مدة لاتقل عن ستة أشهر ولاتجاوز خمس سنوات وبغرامة تعادل مثل الضريبة التي لم يتم أداؤها هذا القانون أو بإحدي هاتين العقوبتين .

ويعتبر الممول من أداء الضريبة بإستعمال إحدي الطرق الآتية :

1- تقديم الإقرار الضريبي السنوي بالأستناد إلى دفـاتر أو سـجلات أو حسابات أو مستندات مصطنعة مع عمله بذلك أو تضمينه بيانات تخالف ماهو ثابت بالدفاتر أو السجلات أو الحسابات أو المستندات التي أخفاها .

2- تقديم الإقرار الضريبي على أساس عدم وجود دفاتر أو سـجلات أو حسابات أو مستندات مع تضمنية بيانات تخالف ماهو ثابت لديه من دفاتر أو سجلات أو حسابات أو مستندات أخفاها .

3- الإتلاف العمد للسجلات أو المستندات ذات الصله قبل انقضاء الأجل المحدد لتقادم دين الضريبة .

4- اصطناع أو تغيير فواتير الشراء أو البيع أو غيرها من المـستندات للإيهام بقلة الأرباح أو زيادة الخسائر .

5- إخفاء نشاط أو جزء منه مما يخضع للضريبة .

وفي حالة العود يحكم بالحبس والغرامة معا " .

وفي جميع الأحوال تعتبر جريمة التهرب من أداء الضريبة مخلة بالشرف والأمانة .

- أصبحت جريمة التهرب من أداء الضريبة بالطرق المنصوص عليها فـي المادة سالفة البيان من الجنح ، وعقوبتها الحبس مدة لاتقل عن ستة أشـهر ولا تجاوز خمس سنوات وغرامة تعادل مثل الضريبة التي لم يتم أداؤها أو إحدي هاتين العقوبتين ، وفي حالة العود تكون العقوبة الحبس والغرامة معا ، بعد أن كانت هذه الجريمة في قانون الضرائب على الدخل الملغي - المادتان 178 ، 181- من الجنايات وعقوباتها السجن والتعويض .

- تضمن نص المادة (133) من قانون الضريبة على الدخل بيانا للطرق التي تقع بها جريمة التهرب من آداء الضريبة ، على غرار ما كان منصوصا عليه المادة (178) من قانون الضرائب على الدخل الملغي ، إلا أنه يلاحظ على نص المادة (133) ما يلي :

1- أن صياغة البند (3) من هذه المادة لم تشتمل على فعل إخفاء السجلات أو المستندات ذات الصلة بالضريبة قبل أنقضاء الأجل المحدد لتقادم دين الضريبة كما كان منصوصاً على ذلك في البند المقابل من المادة (178) من قانون الضرائب على الدخل الملغي كما أن نص المادة (133) المشار إليها لم يتضمن بندا خاصا بأحد طرق التهرب من آداء الضريبة وهو توزيع أرباح على شريك أو شركاء وهميين بقصد تخفيض نصيبه من الأرباح ، والذي كان منصوصاً عليه في البند رقم (4) من المادة (178) من قانون الضرائب على الدخل الملغي الإأن ذلك لا يشير إلى أن المشرع قصد من ذلك استبعاد تلك الطرق من نطاق التحريم ، إذ أن الافعال المكونة للنشاط الإجرامي في هذا الطرق تندرج تحت صور الركن المادي لطرق التهرب من أداء الضريبة المنصوص عليها في البنود الأخري من المادة (133) من قانون الضريبة على الدخل يحسب الأحوال ، ولايتطلب الأمر تكرار ذكرها في هذه المادة .

2- يكفي لقيام جريمة التهرب من أداء الضريبة بالطرق المنصوص عليها في البند 5 من المادة (133) من قانون الضريبة على الدخل الجديد، أن ينصب فعل الإخفاء المكون للركن المادي لهذه الجريمة على جزء من النشاط الخاضع للضريبة ، لاعلي نشاط كامل أو أكثر كما كان

يلزم لقيام هذه الجريمة في البند 6 من المادة (178) من قانون الضرائب على الدخل الملغي ، والتي كانت تنص على قيام جريمة التهرب من أداء الضريبة بطريق " إخفاء نشاط أو أكثر مما يخضع للضريبة " .

**C- جريمة الإمتناع عن تقديم إخطار مزاولة النشاط :**

- نصت المادة (135) من قانون الضريبة على الدخل الجديد على أن:

" يعاقب بغرامة لا تقل عن ألفي جنيه ولا تجاوز عشرة آلاف جنيه كل من أمتنع عن تقديم إخطار مزاولة النشاط، وفي جميع الأحوال تضاعف الغرامة المنصوص عليها في حالة العودة إلى إرتكاب ذات المخالفة خلال ثلاث سنوات " .

- أصبحت جريمة الإمتناع عن تقديم إخطار مزاولة النشاط المنصوص عليها في هذه المادة من الجنح ، **وعقوباتها الغرامة التي لاتقل عن ألفي جنيه ولاتجاوز عشرة آلاف جنيه** ، **وتضاعف هذه الغرامة في حالة العود إلى إرتكاب ذات الجريمة خلال ثلاث سنوات** ، بعد أن كانت هذه الجريمة في قانون الضرائب على الدخل الملغي – المادتان 178 ،181 – من الجنايات وعقوباتها السجن والتعويض .

- والامتناع الذي تقوم به الجريمة لا يحتاج إلى طلب من مصلحة الضرائب العامة ؛ إذ أن تقديم الممول لإخطار مزاولة النشاط واجب بنص القانون ، فالإمتناع عن تقديم الإقرار الضريبي والإمتناع عن تطبيق نظام أستقطاع وخصم وتحصيل وتوريد الضريبة في المواعيد القانونية ، المنصوص عليها في المادة (135) من قانون الضريبة على الدخل الجديد، والآتي بيانهما فيما بعد .

- يتعين على أعضاء النيابة المبادرة إلى تحقيق الجرائم الضريبية المشار في البنود السابقة ، وكذا اية واقعة يتبين من ظروفها في آجـــال قريبـــة ، وعدم القعود عن التحقيق بدعوة أن هذه الجرائم أصبحت من الجـــنح وأن التحقيق فيها ليس وجوبيا .

**2- تعديل عناصر بعض الجرائم الضريبية بما يجعلها غير مؤثمة في أحوال معينة :**

**جريمة عدم إمساك الدفاتر والسجلات :**

- نصت المادة (78 بند 1) من قانون الضريبة على الدخل الجديد على أنه :

" يلتزم الممولون الآتي ذكرهم بإمساك الدفاتر والسجلات التي تـــستلزمها طبيعة تجارة أو صناعة أو حرفة أو مهنة كل منهم ، وذلك طبقاً لما تحدده الائحة التنفيذية لهذا القانون "

1- الشخص الطبيعي الخاضع للضريبة وفقاً لأحكام البـــاب الأول مـــن الكتاب الثاني من هذا القانون ، الذي يزاول نشاطاً تجارياً أو صـــناعياً أو حرفياً أو مهنياً ، إذا :

تجاوز رأس ماله المستثمر مبلغ خمسين ألف جنية .

أو تجاوز رقم أعماله السنوي مبلغ مائتين وخمسين ألف جنيه .

أو تجاوز صافي المشرع ربحه السنوي وفقاً لآخر ربط ضريبي نهـــائي مبلغ عشرين ألف جنيه .

وعاقب المشرع على مخالفة حكم هذه المادة بغرامة مقدارها عشرة آلاف جنيه ، وتضاعف هذه الغرامة في حالة العود إلى إرتكاب ذات المخالفة خلال ثلاث سنوات ، ( المادة 135 من قانون الضريبة على الدخل الجديد ) .

– وكان قانون الضرائب على الدخل الملغي قد ألزم الممول الذي يزاول نشاطا تجارياً أو صناعياً – فقط – أن يمسك الدفاتر والسجلات التي تستلزمها طبيعة ذلك النشاط في الأحوال الاتية :

- إذا تجاوز رأس مال هذا النشاط عشرين ألف جنية .
- إذا تجازو رقم أعمال هذا النشاط مائة ألف جنيه .
- إذا تجاوز صافي ربح هذا النشاط وفقاً لآخر ربط ضريبي نهائي عشرة الآف جنيه .

وعاقب المشرع علي مخالفة ذلك بغرامة مقدارها ثلاثمائة جنيه ، تضاعف هذه الغرامة في حالة العود خلال ثلاث سنوات .

**(المواد 96، 98، 187/ رابعاً قانون الضرائب الملغي)**

– ووفقاً للتعديل الذي أخله قانون الضريبة على الدخل الجديد على طبيعة النشاط والأحوال التي يجب فيها على الممول إمساك الدفاتر والسجلات يراعي مايلي :

- إن جريمة عدم إمساك الممول للدفاتر والسجلات التي يستلزمها طبيعة نشاطة التجاري أو صناعي تضحي بعد تاريخ العمل بقانون الضريبة على الدخل الجديد غير مستوفية لعناصر قيامها وغير مؤثمة إذا لم يتجازو رأس مال الممول في هذا النشاط خمسين ألف جنيه أو لم يتجاوز رقم أعماله مائتين وخمسين ألف جنيه ، أو لم يتجاوز صافي ربحه السنوي عشرين ألف جنيه وفقاً لآخر ربط ضريبي نهائي . مع ملاحظة أن واقعة عدم إمساك الممول التاجر الذي يجاوز رأس ماله المستثمر في التجارة عشرين ألف جنية قد تشكيل في حقه جنحة عدم إمساك الدفاتر

التي يستلزمها طبيعة تجارته المؤثمة بالمواد (21 ، 29) من قانون التجارة الصادر بالقانون رقم (17) لسنة 1999 .

- إن عدم إمساك الممول للدفاتر والسجلات التي تستلزمها طبيعة نشاطه الحرفي أو المهني كان غير مؤثم قبل العمل بأحكام قانون الضريبة على الدخل الجديد .

- إن جريمة عدم إمساك الممول للدفاتر والسجلات التي تستلزمها طبيعة نشاطه التجاري أو الصناعي أو الحرفي أو المهني في الأحوال المنصوص عليها قانوناً في المادة (78 بند "1") من قانون الضريبة على الدخل الجديد لا تطبق إلا من تاريخ العمل بأحكام هذا القانون 2005/6/10 .

- جريمة الخصم تحت الضريبة :

- تنص المادة (59) من قانون الدخل الجديد على أنه :

" على الجهات والمنشآت المبنية في هذه المادة أن تخصم نسبة من كل مبلغ يزيد على ثلاثمائة جنيه تدفعه على سبيل العمولة أو السمسرة أو مقابل عمليات الشراء أو التوريد أو المقاولات أو الخدمة إلى أي شخص من أشخاص القطاع الخاص ، ويصدر ذلك تحت حساب الضريبة التي تستحق على هؤلاء الأشخاص ، ويستثنى من ذلك الأقساط التي تسدد لشركات التأمين " .

وعاقب المشرع على مخالفة حكم هذه المادة بالغرامة التي لاتقل عن ألفي جنيه ولا تجاوز عشرة آلاف جنيه ، وتضاعف هذه الغرامة في حالة العود إلى إرتكاب ذات الجريمة خلال ثلاث سنوات .

**(المادة" 135" قانون الضريبة على الدخل الجديد)**

- وكان قانون الضرائب على الدخل الملغي قد ألزم إجراء الخصم تحت حساب الضريبة المشار إليه في المادة سالفة البيان عن كل مبلغ عشرة جنيهات ، وعاقب على مخالفة ذلك بالغرامة التي لاتقل عن خمسين جنيه ولاتجاوز خمسمائة جنيه**(المواد 37، 187/ ثالثاً قانون الضرائب الملغي)**

- وفقاً للتعديل الذي أخله قانون الضريبة على الدخل على نصاب الخصم تحت حساب الضريبة من عشرة جنيها إلى ثلاثمائة جنيه ، ويراعي أن جريمة عدم الالتزام بالخصم تحت حساب الضريبة تضحي بعد تاريخ العمل بهذا القانون غير مستوفية للعناصر قيامها وغير مؤثمة إذا نصاب مبلغ الخصم لا يزيد على ثلاثمائة جنيه .

**3- إلغاء تجريم بعض الأفعال التي كانت تشكل جرائم ضريبية .**

الغي المشرع بقانون الضريبة على الدخل الجديد تجريم بعض الأفعال التي كانت مؤثمة بقانون الضرائب على الدخل الملغي على النحو التالي :

- جريمة عدم تقديم إقرار لثروة **(المود 1/131، 3، 182، 183، 187/ أولاً)**

- جريمة عدم إرفاق صورة من الأورق والمستندات المطلوبة بالإقرار الضريبي **(المادتين 96، 187 رابعاً)**

- جريمة عدم أعتماد الإقرار الضريبي من محاسب **(المادتين 187، 79 رابعاً)**

- جريمة عدم تبليغ المأمورية المختصة عن عناصر الوحدات المفروشة وعدم إخطار مالك الأرض أو مستأجرها عن بيانات الغرس **(المادة 185/ ثانياً)**

- جريمة عدم الحصول على بطاقة ضريبية .

**(المواد 128، 4/133، 187/ أولاً)**

- جريمة عدم الإضافة تحت حساب الضريبة .

**(المواد 39، 46، 77، 187/ ثالثا ، 190)**

**تطبيق القانون الأصلح للمتهم**

- لما كان قانون الضريبة على الدخل الجديد قد تضمن الأحكام سالفة البيان والتي أزال بموجبها وصف الجناية عن بعض الجرائم الضريبية الذي كان يسبغه عليها قانون الضرائب اللازمة لقيام بعض الجرائم الضريبية بما يجعلها غير مؤثمة في أحوال معينة ، وألغي تجريم بعض الأفعال التي كانت مؤثمة بقانون الضرائب على الدخل الملغي على النحو السابق تفصيله ، فإنه يعد قانوناً أصلح المتهم في هذا الشان .

- ولما كان ذلك وكانت الفقرة الثانية من المادة الخامسة من قانون العقوبات تنص على أنه إذا صدر بعد وقوع الفعل وقبل الحكم فيه نهائياً قانون أصلح للمتهم فهو الذي يتبع دون غيره ، فإن قانون الضريبة على الدخل الجديد يضحي هو القانون الواجب التطبيق ، إذأنشأ مركزا قانونياً أصلح للمتهم بما أشتملت عليه أحكامه سالفة البيان .

**وفي ضوء ما تقدم يجب على السادة أعضاء النيابة إتباع مايلي :**

**A- فيما يتعلق بالجرائم الضريبية التي أصبحت معاقباً عليها بوصف الجنحة بدلاً من الجناية :**

- قيد الواقعة في الجرائم التي تم إنجازها تحقيقا ، ولم يتم التصرف فيها جنحة بالمنطق من قانون الضريبة على الدخل رقم (91) لسنة 2005 وإرسالها إلى نيابة مكافحة التهرب من الضرائب - عن طرق النيابة الكلية - مشفوعة بمذكرة بالرأي اللتصرف فيها .

- إذا كانت الدعوي قد أحيلت إلي محكمة الجنايات بوصف الجناية بمقتضي أحكام قانون الضرائب على الدخل الملغي رقم (157) لسنة 1981 ، فإن الدعوي تكون قد خرجت من حوزة النيابة العامة بصدور أمر الإحالة ، ويجب على عضو النيابة الحاضر بالجلسة أن يطلب من محكمة الجنايات تطبيق أحكام قانون الضريبة على الدخل الجديد الأصلح للمتهم ، مالم تر المحكمة – قبل تحقيق الواقعة بالجلسة – الحكم بعدم أختصاصها وأحالتها إلى محكمة الجنح الجزئية .

**B– وفيما يتعلق بالجرائم الضريبية التي تم تعديل عناصر قيامها وأضحت غير مؤثمة إلا في أحوال معينة ، أو الأفعال التي ألغي تجريمها :**

ترسل المحاضر المحررة عن هذه الجرائم – إن لم تكن مرتبطة بجرائم أخري – إلى نيابة مكافحة التهرب من الضرائب – عن طريق النيابة الكلية – مشفوعة بمذكرة بأقتراح حفظها قطعياً أو التقرير فيها بالأوجه لأقامة الدعوى الجنائية – بحسب الأحوال – لعدم الجناية ، أما إذا كانت هذه الجرائم مرتبطة بجرائم أخري ، فطغن التصرف فيها بالحفظ – سواء صراحة أضمنا – يكون مع التصرف في الجرائم المرتبطة بها .

- إذا كانت النيابة قد أمرت بإحالة الأوراق إلى محكمة الجنح الجزئية ، ولم يكن المتهم قد أعلن بورقة التكليف بالحضور ، فيتم العدول عن الإحالة وترسل القضية إلى نيابة مكافحة التهرب من الضرائب – عن طريق النيابة الكلية – مشفوعة بمذكرة باقتراح حفظها قطعيا أو التقرير فيها بالأوجه لإقامة الدعوي الجناية – بحسب الأحوال – لعدم الجناية .

وإذا كانت الدعوي قد أخليت إلى محكمة الجنح الجزئية بإعلان المتهم بورقة التكليف بالحضور أو كانت في أية مرحلة من نظرها ، يطلب عضو النيابة الماثل بالجلسة من المحكمة الحكم ببراءة المتهم .

- إذا كانت الدعوي قد صدر فيها حكم ولو كان باتا ، تعين إعمال نص الفقرة الثالثة من المادة الخامسة من قانون العقوبات التي تنص على أنه : " إذا صدر قانون بعد حكم نهائي يجعل الفعل الذي حكم على المجرم من أجله غير معاقب عليه بوقف تنفيذ الحكم وتنتهي آثاره الجنائية " ، ويجب المبادرة إلى إرسال ملفات القضايا المحكوم فيها إلى مكتب الفني للنائب العام – عن طريق المحامي العام للنيابة الكلية المختصة – للنظر في أمر وقف تنفيذ العقوبة المقضي بها .

**4- تشديد عقوبة الغرامة المقررة على بعض الجرائم :**

- شدد المشرع عقوبة الغرامة المقررة قانونا على الجريمتين الآتيتين:

- الأمتناع عن تقديم الإقرار الضريبي .
- الإمتناع عن تطبيق نظام أستقطاع وخصم وتحصيل وتوريد الضريبة في المواعيد القانونية ، إذ تنص المادة (135) من قانون الضريبة على الدخل الجديد على أن :

**" يعاقب بغرامة لاتقل عن ألفي جنيه ولا تجاوز عشرة آلاف جنية كل من إرتكب أيا من الأفعال الآتية :**

1- ...............

2- الإمتناع عن تقديم الإقرار الضريبي .

3- الإمتناع عن تطبيق نظام أستقطاع وخصم وتحصيل وتوريد الضريبة في المواعيد القانونية .

وفي جميع الأحوال تضاعف الغرامة المنصوص عليها في حالة العـود إلى إرتكاب ذات المخالفة خلال ثلاث سنوات " .

- وقد كانت جريمة الإمتناع عن تقديم الإقرار الضريبي ، معاقباً عليهـا بالمادة (187/ثانيا) من قانون الضرائب على الدخل الملغي بالغرامة التي لاتقل عن مائة جنيه ولاتجاوز خمسمائة جنية ، وتضاعف هذه الغرامـة في حالة العود خلال ثلاث سنوات .

- كما كانت جريمة الإمتناع عن تطبيق نظام أستقطاع وخصم وتحصيل وتوريد الضريبة في المواعيد القانونية ، معاقباً عليها بالمادة (187/ثالثا) من قانون الضرائب على الدخل الملغي بالغرامة التي لا تقل عن خمسين جنيه ولا تجاوز خمسمائة جنيه ، وتضاعف هذه الغرامة في حالة العـود خلال ثلاث سنوات .

**5- تجريم أفعال لم تكن مؤثمة من قبل في قانون الضرائب على الدخل الملغي وهي :**

**أ- جريمة عدم توفير الممول للبيانات وصور الدفاتر والمستندات التـي تطلبها مصلحة الضرائب العامة كتابة في الميعاد المقرر قانوناً.**

وعقوبتها غرامة لا تقل عن ألفي جنيه ولاتجاوز عشرة آلاف جنيه ، وتضاعف هذه الغرامة في حالة العود إلى إرتكاب المخالف خلال ثلاث سنوات .

**( المادتان 96 "فقرة 1" ، 135 من قانون الضريبة على الدخل الجديد)**

**ب- جريمة عدم توقيع الإقرار الضريبي من محاسب مقيد بجدول المحاسبين والمراجعين إذا تجاوز رقم الأعمال تجاوز مليوني جنيه سنوياً .**

وعقوبتها غرامة عشرة آلاف جنيه ، وتضاعف هذه الغرامة في حالة العود إلى إرتكاب ذات المخالفة خلال ثلاث سنوات .

**( المادتان 83 "فقرة 3" من قانون الضريبة على الدخل الجديد)**

**C- جريمة إدراج الممول مبلغ الضريبة في الإقرار الضريبي بأقل من قيمة الضريبة المقدرة نهائياً .**

- تنص المادة (136) من قانون الضريبة على الدخل الجديد على أنه:

" إذا أدرج الممول مبلغ الضريبة في الإقرار الضريبي بأقل من قيمة الضريبة المقدرة نهائياً ، يعاقب بالغرامة المبينة نسبتها قرين كل حالة من الحالات الآتية :

- 5% من الضريبة المستحقة على المبلغ الذي لم يتم إدراجه ، إذا كان هذا المبلغ يعادل من 10% إلى 20% من الضريبة المستحقة قانوناً .
- 15% من الضريبة المستحقة على المبلغ الذي لم يتم إدراجه ، إذا كان يعادل أكثر من 20% إلى 50% من الضريبة المستحقة قانوناً .
- 80% من الضريبة المستحقة على المبلغ الذي لم يتم إدراجه إذا كان يعادل أكثر من 50% من الضريبة المستحقة قانوناً .

**يراعي عند التصرف في قضايا الجرائم الضريبية التي شدد المشرع عقوبتها أو الجرائم الضريبية المستحدثة مايلي :**

- تطبيق أحكام قانون الضريبة على الدخل الجديد على الوقائع التي حدثت إعتباراً من تاريخ بدء العمل بهذا القانون ، وفقاً لصريح نص المادة (5) من قانون العقوبات ووفقاً للقواعد الأساسية لمشروعية العقاب التي تقضي بأن لا عقاب إلا على الأفعال اللاحقة لصدور القانون الذي ينص عليها .

- أما فيما يتعلق بالوقائع التي حدثت قبل بدء العمل بقانون الضريبة على الدخل الجديد فتطبق بشأنها أحكام قانون الضرائب علـــى الـــدخل رقـــم (157) لسنة 1981 المعدل .

**6- العقاب على جريمة إفشاء الأسرار بالمادة (310) من قانون العقوبات**

- تنص المادة (134) من قانون الضريبة على الدخل الجديد على أنه:

" يلتزم كل شخص يكون له بحكم وظيفته أو أختصاصه أو عمله شأن فيما يتعلق بها من منازعات بمراعاة سرية المهنة ، ولايجوز لأي من العاملين بالمصلحة ممن لا يتصل عملهم بربط أو تحصيل الـــضريبة إعطـــاء أي بيانات أو أطلاع الغير على أية ورقة أو بيان أو ملف أو غيـــره إلا فـــي الأحوال المصرح بها قانونا ، ولا يجوز إعطاء بيانـــات مـــن الملفـــات الضريبية إلا بناء على طلب كتابي للمتنازل إليه عن المنـــشأة أو تبـــادل المعلومات والبيانات بين الجهات الإيرادية التابعة لوزارة الماليـــة وفقـــاً للتنظيم الذي يصدر به قرار من الوزير " .

لم ينص المشرع في قانون الضريبة على الدخل الجديد على عقوبة خاصة لجريمة إفشاء موظفي مصلحة الضرائب العامة لسر المهنة المشار إليهـــا في المادة سالفة البيان ، كما كان منصوصاً على ذلك في المـــادة (186) من قانون الضرائب على الدخل الملغي ، بل ترك ذلك للعقوبة المقـــررة بمقتضي المادة (310) من قانون العقوبات ، وهي الحبس مـــدة لا تزيـــد على ستة شهور أو الغرامة التي لا تجاوز خمسمائة جنيه .

**7- مسئولية الشريك في جريمة التهرب من الضريبة :**

- تنص المادة (134) من قانون الضريبة على الدخل الجديد على أنه:-

" يسأل الشريك في الجريمة بالتضامن مع الممول في الإلتزام بأداء قيمة الضرائب التي تهرب من أدائها والغرامات المقضي بها في شأنها "

وكانت المادة (179) من قانون الضرائب على الدخل الملغي تنص على أن :-

" يعاقب بذات العقوبة المنصوص عليها في المادة السابقة كل من حرض أو أتفق أو ساعد أي ممول على التهرب من أداء إحدي الضرائب المنصوص عليها في هذا القانون كلها أو بعضها .

ويكون الشريك المحكوم عليه مسئولا بالتضامن مع الممول في أداء قيمة الضرائب المستحقة التي لم يتم أداؤها " .

- وفي ضوء ماطرأ على النص الأخير من تعديل في الصياغة والأحكام التي تضمنها يراعي مايلي :

- أن المساهمة الجنائية في جريمة التهرب من آداء الضريبة تخضع للقواعد العامة للاشتراك في الجرائم ، ولم تكن هناك حاجة للنص عليها في قانون الضريبة علي الدخل الجديد بنص خاص كما ورد في قانون الضرائب على الدخل الملغي .

وتقوم مساهمة الشريك في تلك الجريمة إذا توافرت في حقه إحدي صور الأشتراك في الجريمة المنصوص عليها في المادة (40) من قانون العقوبات وهي التحريض والاتفاق والمساعدة ، ويسري في حقه حكم المادة (41) من قانون العقوبات أنه من أشترك في جريمة فعلية عقوبتها .

- أن ما أستحدثه الشرع في قانون الضريبة على الدخل الجديد في هذا الشأن ، هو أنه إلزم الشريك في جريمة التهرب من أداء الضريبة

بالتضامن مع الممول في إداء قيمة الضريبة التي تهرب من أدائها والغرامات المقضي بها في هذه الجريمة ، وقد كان هذا الالتزام وفقاً لقانون الضرائب الملغي قاصراً على مسئوليته بالتضامن مع الممول في أداء قيمة الضرائب المستحقة التي لم يتم أداؤها فقط .

**ثانياً : الأحكام الإجرامية**

في إطار ما تضمنه قانون الضريبة على الدخل الجديد من أحكام إجرامية مستحدثه يراعي مايلي :

**A- إجراءات الاستدلال :**

- تنص المادة (99 " فقرة أولي") من قانون الضريبة على الدخل الجديد على أن :

" للوزير لأغراض هذا القانون أن يطلب من رئيس محكمة أستئناف القاهرة الأمر بإطلاع العاملين بالمصلحة أو حصولهم على بيانات متعلقة بحسابات العملاء وودائعهم وخزانتهم" .

- يأتي طلب وزير المالية من محكمة الأستئناف القاهرة الأمر بإطلاع العاملين بمصلحة الضرائب العامة أو حصولهم على بيانات متعلقة بحسابات العملاء وودائعهم وخزانتهم في البنوك أو صناديق البريد أو غيرها في إطار قيام موظفي مصلحة الضرائب العام ممن لهم صفة الضبطية القضائية أو مرؤسيهم بجمع الاستدلالات والإيضاحات عن الجرائم الضريبية المنصوص عليها في قانون الضريبة على الدخل الجديد، وإعمالا لنص المادة (1/24) من قانون الإجراءات الجنائية .

- لايخل طلب وزير المالية من محكمة الإستئناف القاهرة الأمر بالإطلاع والحصول على البيانات المشار إليها بسلطة النيابة العامة في أن تطلب من تلك المحكمة الأمر بالإطلاع أو الحصول على أية بيانات أو معلومات تتعلق بالحسابات أو الودائع أو الأمانات أو الخزائن في البنوك أو المعاملات المتعلقة بها وفقاً لأحكام قانون البنك المركزي والجهاز المصرفي والنقد الصادر بالقانون رقم 88 لسنة 2003 ، إذا أقتضي ذلك كشف الحقيقة في جنحة تهرب من آداء الضريبة قامت الدلائل الجدية على وقوعيا .

**B- إجراءات التحقيق :**

**طلب رفع الدعوي وإجراء التحقيق :**

- تنص المادة (137) من قانون الضريبة على الدخل على أن:

" لا يجوز رفع الدعوى الجنائية عن الجرائم المنصوص عليها في هذا القانون أو إتخاذ أي إجراء من إجراءات التحقيق إلا بناء على طلب كتابي من الوزير " .

**سرية الحسابات بالبنوك :**

يجوز لعضو النيابة المحقق أن يطلب من محكمة إستئناف القاهرة عن طريق المحامي العام المختص ثم المحامي العام الأول لنيابة إستئناف القاهرة – الأمر بالأطلاع أو الحصول على أية بيانات أو معلومات تتعلق بالحسابات أو الودائع أو الأمانات أو الخزائن في البنوك أو المعاملات المتعلقة بها وفقاً لأحكام القانون البنك المركزي والجهاز المصرفي والنقد الصادر بالقانون رقم 88 لسنة 2003 ، إذا أقتضي ذلك كشف الحقيقة في جنحة تهرب من أداء الضريبة قامت الدلائل الجدية على وقوعها .

**التحفظ على الأموال ( الكتاب الدوري رقم "61" لسنة 2003)**

خرجت جريمة التهرب من آداء الضريبة المنصوص عليها في المادة (133) من قانون الضريبة على الدخل الجديد من نطاق الجرائم التي يجوز فيها أتخاذ تدابير تحفظية على الأموال وفقاً لنص المادة (208 مكرراً "أ") من قانون الإجراءات الجنائية ، إذ إلغي المشرع عقوبة التعويض التكميلية التي كان يوجبها قانون الضرائب على الدخل الملغي في هذه الجزيمة ، والتي كانت بمقتضاها تدخل هذه الجريمة في الجرائم التي يجوز فيها إتخاذ التدابير المشار إليها .

**غسل الأموال :**

لا تندرج جريمة التهرب من أداء الضريبة ضمن الجرائم التي تقع جريمة غسل الأموال على الأموال المتحصلة منها وفقاً لنص المادة الثانية من القانون80 لسنة 2002 بإصدار قانون مكافحة غسل الأموال المعدل بالقانون78 لسنة 2003 .

**C- التصالح في الجرائم الضريبية :**

تنص المادة (138) من قانون الضريبة على الدخل الجديد على أن :

" للوزير أو من ينيبه التصالح في الجرائم المنصوص عليها في هذه المادة في أي حالة تكون عليها الدعوي قبل صدور حكم بات فيها وذلك مقابل أداء :

المبالغ المستحقة على المخالف بالإضافة إلى تعويض يعادل ضعف مبلغ الغرامة المقررة في المادة (136) من هذا القانون .

المبالغ المستحقة على المخالف في الجرائم المنصوص عليها في المادتين (133، 134) بالإضافة إلى تعويض يعادل مثل هذه المبالغ تعويض يعادل نصف الحد الأقصي للغرامة المنصوص عليها في المادة (132) من هذا القانون .

ويترتب على التصالح أنقضاء الدعوي الجنائية والآثار المترتبة عليها وتأمر النيابة العامة بوقف تنفيذ العقوبة إذا تم التصالح أثناء تنفيذها ".

**ووفقا لهذا النص يجوز التصالح في الجرائم الضريبية الآتية :**

- جريمة إخفاء وقائع عملها المحاسبون والمراجعون أثناء تأدية مهمتهم .

مقابل التصالح يكون تعويض قدره خمسة الآف جنيه (**مادة 132**)

- جريمة التهرب من أداء الضريبة (الممول والشريك) (**المادتان 133، 134**)

مقابل التصالح يكون المبالغ المستحقة على المتهم + تعويض يعادل مثل هذه المبالغ .

- جريمة جريمة الإمتناع عن تقديم إخطار مزاولة النشاط (**المادة 135**)
- جريمة الإمتناع عن تقديم الإقرار الضريبي .
- جريمة الإمتناع عن تطبيق نظام أستقطاع وخصم وتحصيل وتوريد الضريبة في المواعيد المقررة .
- جريمة عدم توفير الممول للبيانات وصور المستندات التي تطلبها مصلحة الضرائب العامة .
- جريمة عدم أمساك الدفاتر التي تستلزمها طبيعة النشاط .

جريمة عدم توقيع الإقرار الضريبي من محاسب إذا تجاوز رقم الأعمال مليوني جنيه .

مقابل التصالح في هذه الجرائم يكون المبالغ المستحقة على المتهم + تعويض يعادل نصف مبلغ الغرامة المقررة قانوناً .

- جريمة إدارج مبلغ الضريبة في الإقرار الضريبي بأقل من قيمة الضريبة المعدة نهائياً (المادة 136)

مقابل التصالح يكون المبالغ المستحقة على المتهم + تعويض يعادل نصف مبلغ الغرامة المقررة قانونا .

**ويشترط لكي يكون التصالح في الجرائم الضريبية منتجاً لأثارة القانونية ما يلي :**

- أن يصدر التصالح من وزير المالية من ينيبه .
- أن يكون في أحدي الجرائم الضريبية سالفة البيان .
- أن يتم أداء مقابل التصالح المحدد قانونا............. ، والمخاطب بالتحقيق من توافر هذا الشرط هو وزير المالية أو من ينيبه عند إجراء التصالح .

**أثر التصالح في الجرائم الضريبية :**

**أ- فيما يتعلق بالدعوي الجنائية :**

يترتب على التصالح في الجرائم الضريبية المشار إليها أنقضاء الدعوي الجنائية والآثار المترتبة عليها ، وإذا ما تم التصالح وفقاً لأحكام القانون . فإنه يتعين على أعضاء النيابة إتباع ما يلي :

- ترسل القضايا التي لم يتم التصرف فيها إلى نيابة مكافحة التهرب من الضرائب – عن طريق النيابة الكلية – مشفوعة بمذكرة بإقتراح حفظها قطعيا أو التقرير فيها بألاوجه لإقامة الدعوى الجنائية – بحسب الأحوال – لإنقضاء الدعوى الجنائية بالتصالح .
- إذا كانت النيابة قد أمرت بإحالة الأوراق إلى محكمة الجنح الجزئية ، ولم يكن المتهم قد أعلن بورقة التكاليف بالحضور ، فيتم العدول عن الإحالة وترسل إلى نيابة مكافحة التهرب من الضرائب – عن طريق النيابة الكلية – مشفوعة بمذكرة بإقتراح حفظهما قطعياً أو التقرير فيها

بألاوجه لإقامة الدعوى الجنائية – بحسب الأحوال – لإنقضاء الدعوى الجنائية بالتصالح .

- إذا تم التصالح بعد أن كانت الدعوى قد أحيلت إلى المحكمة المختصة أو أثناء نظر الدعوى في أية مرحلة ، يطلب عضو النيابة الماثل بالجلسة من المحكمة الحكم بإنقضاء الدعوى الجنائية بالتصالح.

**ب – فيما يتعلق بتنفيذ الحكم :**

إذا تم التصالح بعد الحكم ولو كان باتا أو أثناء تنفيذ العقوبة . يجب على أعضاء النيابة أن يبادروا إلى إرسال ملفات القضايا مرفقاً بها الطلبات والأوراق والمستندات المتعلقة بالتصالح إلى نيابة مكافحة التهرب من الضرائب – عن طريق النيابة الكلية المختصة – للامر بوقف تنفيذ العقوبة المقضي بها ، والإفراج فوراً عن المتهمين المحبوسين تنفيذاً لهذه الأحكام ، وذلك بعد التحقق من تمام التصالح وفقاً للقواعد المقررة قانوناً ،،،

**8/6 تطبيقات عملية علي العقوبات في قانون الضرائب**

**أولاً : علق علي صحة أو خطأ العبارات التالية :-**

**1- أن التعديلات التي أدخلها القانون 91 لسنة 2005 على مواد العقوبات قد ساهمت في التخفيف من عديد من العقوبات .**

**الحل**

لقد ساهمت التعديلات التي أقرها القانون 91 لسنة 2005 في التخفيف من العقوبات المقررة في القانون 157 لسنة 1981 ،حيث ترتب على مواد العقوبات في الكتاب السابع (المواد 313 – 138) عدة آثار أنعكس

عليها زوال وصف الجناية عن تلك الجرائم وأصباغ وصف الجنحة عليها، ومن تلك الجرائم .

**A- جريمة أخفاء الوقائع التي عملها المحاسبون والمراجعون أثناء تأدية مهمتهم :**

وهذه الجريمة كانت عقوبتها في المادة (178) من القانون 157 لسنة 1981 المعدل هي السجن وأصبحت العقوبة في المادة (133) من القانون 91 لسنة 2005 الحبس والغرامة التي لا تقل عن عشرة آلاف جنيه ولاتجاوز مائة ألف جنيه أو أحدي هاتين العقوبتين وفي حالة العود تكون العقوبة الحبس والغرامة معاً .

**B- جريمة التهرب من أداء الضريبة :**

وهذه الجريمة كانت عقوبتها في المادة (178) من القانون 157 لسنة 1981 المعدل هي السجن وأصبحت العقوبة في المادة (133) من القانون 91 لسنة 2005 الحبس مدة لاتقل عن ستة أشهر ولاتجاوز خمس سنوات وغرامة تعادل مثل الضريبة التي لم يتم أداؤها أو إحدي هاتين العقوبتين، وفي حالة العود تكون العقوبة الحبس والغرامة معاً .

**C- جريمة الإمتناع عن تقديم إخطار مزاولة النشاط :**

هذه الجريمة عقوبتها في المادة (178) من القانون 157 لسنة 1981 المعدل السجن ، وأصبحت العقوبة في المادة (135) من القانون 91 لسنة 2005 الغرامة التي لاتقل عن ألفي جنيه ولاتجاوز عشرة آلاف جنيه وتضاعف هذه الغرامة في حالة العود إلى إرتكاب ذات الجريمة خلال ثلاث سنوات .

**عن أهمية تعديل العقوبة من الجناية إلى الجنحة :**

من التعديلات الهامة التي أدخلها المشرع بالقانون 91 لسنة 2005 تعديل العقوبة الخاصة بالجرائم الضريبية من الجناية إلى الجنحة ، وترجع أهمية هذه التعديلات إلى :

A- **التحول من نظر العقوبة أمام محاكم الجنايات إلى نظرها أمام محاكم الجنح** ولاشك أن ذلك في حد ذاته يعتبر تخفيفاً على الممولين نظراً للإختلاف القانوني في التعامل مع كل محكمة وطبيعة هذا التعامل .

B- **تعديل مدة تقادم الدعوى الجنائية طبقاً لنص المادة 51 من قانون الإجراءات الجنائية** ذلك حيث تنقضي الدعوي الجنائية في مواد الجنايات بمضي عشر سنين من وقوع الجريمة ، وفي مواد الجنح بمضي ثلاث سنين .

2- **أسفرت التعديلات التي أدخلها القانون 91 لسنة 2005 إلى إلغاء تجريم بعض الأفعال التي كانت مؤثمة في ظل القانون 157 لسنة 1981 المعدل – علق.**

**الحل**

إلغي القانون 91 لسنة 2005 عديد من الأفعال التي تخضع لقانون العقوبات في ظل قوانين الضريبة على الدخل السابق على النحو التالي:-

A- جرائم عدم تقديم إقرار الثروة التي كان منصوص عليها في المواد (131 ، 182 ، 183 ، 187) من القانون 157 لسنة 1981 .

B- جريمة عدم إرفاق صورة من الأورق والمستندات المطلوبة بالإقرار الضريبي التي كان منصوصاً عليها في المادة (96) ، والمادة (187) من القانون 157 لسنة 1981 المعدل .

C- جريمة عدم أعتماد الإقرار من محاسب التي كان منصوصاً عليها في المادتين (79 ، 187) من القانون 157 لسنة 1981 المعدل .

D- جريمة عدم تبليغ المأمورية المختصة عن الوحدات المؤجرة مفروشة ، وجريمة عدم تقديم البيانات والإخطار عن الغراس - المادة (22) - التي كان منصوصاً عليها في المادة (185) من القانون 157 لسنة 1981 .

E- جريمة عدم الحصول على البطاقة الضريبية التي كان منصوصاً عليها في المواد (128 ، 133 ، 187) من القانون 157 لسنة 1981.

F- جريمة عدم الإضافة تحت حساب الضريبة التي كان منصوصاً عليها في المواد (39 ، 46 ، 77 ، 187) من القانون 157 لسنة 1981 المعدل .

**3- ساهم القانون رقم 91 لسنة 2005 في تعديل متأخر قيام بعض الجرائم الضريبية مما جعلها غير مستوفية لعناصر قيامها بالأضافة إلى جعلها غير مؤثمة .**

**الحل**

هذه العبارة صحيحة حيث تم تعديل بعض عناصر قيام بعض الجرائم الضريبية على النحو التالي :-

**جريمة عدم أمساك الدفاتر والسجلات :**

- طبقاً لنص المادة (135) من القانون أصبحت العقوبة غرامة مقدارها عشرة آلاف جنيه تضاعف في حالة العود إلى إرتكاب ذات المخالفة خلال ثلاث سنوات .

- أصبحت هذه الجريمة في ظل القانون الجديد غير مستوفية لعناصر قيامها وغير مؤثمة إذا لم تتوافر الشروط المنصوص عليها في المادة (78) من القانون الجديد .

- هناك عقوبة أخري هي جنحة عدم أمساك دفاتر مؤثمة بالمواد (21،1، 29) من قانون التجارة .

- لم تكن هناك عقوبة على عدم أمساك المهني أو الحرفي للدفاتر و السجلات في ظل القانون الملغي وأصبحت في ظل القانون الجديد مؤثمة من تاريخ سريانه في 2005/6/10 .

- كان القانون الملغي يعاقب على هذه المخالفة بغرامة مقدارها ثلاثمائة جنيه وتضاعف في حالة العود خلال ثلاث سنوات .

**جريمة الخصم حساب الضريبة :**

- في المادة (135) من القانون الجديد عقوبتها الغرامة التي لا تقل عن ألفي جنيه ولا تجاوز عشرة آلاف جنيه وتضاعف في حالة العود خلال ثلاث سنوات ، وهذه الجريمة تعتبر غير مستوفية عناصر قيامها وغير مؤثمة إذا كان مبلغ الخصم لا يزيد عن ثلاثمائة جنيه .

- كانت العقوبة في القانون الملغي غرامة لاتقل عن خمسين جنيه ولاتجاوز خمسمائة جنيه .

**4- على الرغم من أن التعديلات التي أدخلها القانون لسنة 2005 على مواد العقوبات قد ساهمت في تخفيف بعض العقوبات إلا أنها شددت العقوبة على بعض الجرائم بالأضافة إلى أستحداث جرائم عن أفعال لم تكن مؤثمة من قبل .**

**الحل**

العبارة صحيحة ، ويمكن إبراز ذلك على النحو التالي[1] :-

**1- تشديد عقوبة الغرامة المقررة على جريمتي :**

أ- **الإمتناع عن تقديم الإقرار الضريبي** ، وكانت عقوبة هذه الجريمة في القانون الملغي هي الغرامة التي لاتقل عن مائة جنيه ولاتجاوز خمسمائة جنيها ، وأصبحت العقوبة في القانون الجديد الغرامة التي لاتقل عن ألفي جنيه ولاتجاوز عشرة آلاف جنيه .

ب- **الإمتناع عن تطبيق نظام أستقطاع وخصم وتحصيل وتوريد الضريبة** في المواعيد القانونية , وكانت عقوبة هذه الجريمة في القانون الجديد طبقاً لنص المادة (135) هي الغرامة التي لاتقل عن ألفي جنيه ولاتجاوز عشرة آلاف جنيه .

**2- خضوع جريمة إفشاء سر المهنة لأحكام قانون العقوبات :**

لم ينص المشرع في المادة (134) من القانون الجديد على عقوبة خاصة إفشاء السرية والتي كان معاقباً عليها في المادة 186 من القانون 157 لسنة 1981 المعدل بالحبس مدة لاتزيد على ستة أشهر أو بغرامة لا تجاوز خمسين جنيها لكل من خالف أحكام المادة (146) من نفس القانون .

المشرع في القانون الجديد طبقاً للمادة (131) أشار إلى العقوبات المنصوص عليها في قانون العقوبات وبذلك فإنه يكون قد ترك عقوبة إفشاء السرية للعقوبة المقررة في المادة (310) عقوبات وهي الحبس مدة لاتزيد عن ستة

---

[1] يراجع الاجابة المرتبطة بالعبارة الأولي .

شهور أو الغرامة التي لا تتجاوز خمسمائة جنيه ، وهي عقوبة أشد مما كـــان منصوص عليها في المادة (186) قانون 175 لسنة 1981 ، وهي تمثل عودة من المشرع إلى النص القديم في المادة (84) من القانون رقم 12 لسنة 1939 التي كانت تشير إلى المادة (310) من قانون العقوبات .

**3- أستحداث جرائم عن أفعال لم تكن مؤثمة من قبل وهي :**

**أ – جريمة عدم تقديم الممول للبيانات وصور المستندات** ، والعقوبة غرامة لا تقل عن ألفي جنيه ولاتجاوز عشرة آلاف جنيه وتضاعف في حالة العود .

**( المادتين 96 ، 135)**

**ب- جريمة عدم توقيع الإقرار الضريبي من محاسب مقيد بجدول المحاســبين والمراجعين** إذا تجاوز رقم الأعمال مليوني جنيه سنوياً ، والعقوبة غرامةعــشرة آلاف جنيه وتضاعف في حالة العود خلال ثلاث سنوات **(المادتين 83 ، 135)**

**ج – جريم إدارج الممول مبلغ الضريبة في الإقرار الضريبي بأقــل مـــن** قيمة الضريبة المقدرة نهائياً ، والعقوبة طبقاً للمـــادة (136) مـــن قـــانون الضريبة الجديد غرامة نسبتها تتراوح من 5% ، 15% ، 80% حسب كل حالة من الحالات الثلاثة المحددة بالمادة .

**4- تحديد مسئولية الشريك في جريمة التهري من الضريبة بالتضامن مع** الممول في الإلتزام بأداء قيمة الضريبة التي تهرب من أدائها والغرامـــات المقضي بها . **( المادة 134)**

بصفة عامة فأن القانون رقم 91 لسنة 2005 قد خفف من العقوبات الـــواردة في البنود (1 ، 2 ، 3 ، 8 ، 9) والواردة في العبارة الأولي إلا أنه قـــد غلـــظ العقوبات الواردة في البنود (4 ، 5 ، 6 ، 7) الواردة في تلك العبارة .

## الجزء السابع

## رؤية المؤلف في قانون الضريبة على الدخل

## رقم 91 لسنة 2005 ولائحته التنفيذية

لست ضد القانون 91 لسنة 2005 ولائحته التنفيذية ، بل أنه قد تضمن فكرًا مستحدثًا قام على بعض الدعائم لعل أبرزها التأكيد على أهمية التزام الممولين واستحداث آليات لتعزيز ذلك ، وبطبيعة الحال فلن يتأتى تحقيق ذلك إلا عن طريق تخفيض حقيقي وليس ظاهري في سعر الضريبة، وتوفير حوافز ضريبية ملموسة مع استعادة ثقتهم عن طريق آلية الربط الذاتي للضريبة من واقع إقراراتهم ، والحد من أي فجوات بين ما جاء بتلك وغرامات لا معنى لها، والموازنة بين إلتزامات هؤلاء الممولين وحقوقهم الإقرارات وبين تقديرات المصلحة التي قد تسفر عن فروق ستصاحب بضرائب التي غالبًا ما تسلبها الإدارة الضريبية بما لها من سلطات وحقوق دون التزامات فعلية ملموسة.

وفي واقع الأمر فإن القانون ولائحته تمثل مجرد خطوة للأمام إلا أنها ما زالت مثقلة ومتباطئة بسبب السلبيات العديدة التي شابت الفلسفة الضريبية وبالتالي السياسة والتشريع الضريبي المحيط بذلك القانون ولائحته.

ولذلك في ذلك الجزء يتقدم المؤلف برؤية حيادية غرضها تطوير ذلك القانون من واقع استقراء الأدبيات وفي ضوء الخبرات والممارسات العملية على النحو التالي:-

### أولاً: تخفيض أسعار الضريبة في مقابل إلغاء الإعفاءات

أشار الرئيس مبارك في كلمته عند توقيع قانون الضرائب الجديد في يونيو عام 2005 بأن قانون الضرائب العامة على الدخل قد خفض الضريبة إلى النصف وبالتالي فلم يعد هناك مغزى للإعفاءات والاستثناءات.

في ضوء ذلك يتعين عمل موازنة بين الوفورات في قيم الضرائب المخفضة وقيمة الإعفاءات الملغاه على النحو التالي:

**A- تخفيض أسعار الضريبة**

يوضح الجدول التالي تطور أسعار الضريبة على دخول الأشخاص الطبيعيين (النشاط التجاري والصناعي، والمرتبات وما في حكمها، وإيرادات المهن الحرة، وإيرادات الثروة العقارية)، والضريبة على دخول الأشخاص الاعتبارية، وباستقراء ما ورد بذلك الجدول يتضح ما يلي:

1- وحد القانون 91 لعام 2005 أسعار الضريبة على دخل الأشخاص الطبيعيين من مختلف المصادر، حيث نصت المادة (8) من القانون على تحديد تلك الأسعار على كافة دخول الشخص الطبيعي بحيث تبدأ من 10% وتنتهي إلى 20% على ما يجاوز 40000 جنيه ، وبالتالي يمكن القول بأن ذلك القانون قد ساهم بصفة عامة في تخفيض الحد الأقصى للضريبة على دخول الأشخاص الطبيعيين لتصل إلى 20%.

2- ساهم القانون 91 لعام 2005 في تخفيض أسعار الضريبة على دخل الأشخاص الاعتبارية[1] بما يعادل النصف، حيث كانت تفرض بنسبة 40% على شركات الأموال، وأصبحت تفرض على شركات الأشخاص والأموال معًا بنسبة 20% وفقًا لأحكام المادة (49) من القانون.

3- ألغى القانون 91 لسنة 2005 البند (1) من المادة (1) من القانون رقم 147 لسنة 1989 بفرض رسم تنمية الموارد المالية للدولة ، البالغ 2% على مايزيد على 18000 جنيه على الممولين .

---

([1]) تفرض الضريبة وفقًا للقانون 91 لعام 2005 على الأشخاص الاعتبارية سواء أكانت شركات أموال أو أشخاص، في حين كانت تلك الضريبة تفرض على شركات الأموال فقط قبل سريان القانون 91 لسنة 2005.

## بيان تطور أسعار الضرائب وشرائحها على الدخل

### الأرباح التجارية والصناعية

| | القانون 14 لسنة 39 | معدل بالقانون 39 لسنة 41 | معدل بالقانون 42 لسنة 41 | معدل بالقانون 19 لسنة 42 | معدل بالقانون 146 لسنة 50 | معدل بالقانون 174 لسنة 51 | معدل بالقانون 147 لسنة 52 | معدل بالقانون 108 لسنة 62 |
|---|---|---|---|---|---|---|---|---|
| الشرائح | الوعاء بالكامل | الوعاء بالكامل | الوعاء بالكامل | الوعاء بالكامل | الوعاء بالكامل | الوعاء بالكامل | الوعاء بالكامل | الوعاء بالكامل |
| السعر | %7 | %8 | %9 | %12 | %14 | %16 | %17 | 39.7 |

| | القانون 157 لسنة 81 عن السنوات (81-82) | | القانون 87 لسنة 83 عن السنوات (83-93) | | القانون 187 لسنة 93 عن عن السنوات (94-97) | |
|---|---|---|---|---|---|---|
| | الشرائح | السعر | الشرائح | السعر | الشرائح | السعر |
| 1 | 1000-1 | %20 | 1000-1 | %20 | 2500-1 | %20 |
| 2 | 2500-1000 | %23 | 2500-1000 | %23 | 7000-2500 | %27 |
| 3 | 4500-2500 | %27 | 4500-2500 | %27 | 16000-7000 | %35 |
| 4 | ما زاد | %32 | 7000-4500 | %32 | 27000-16000 | %40 |
| | | | 10000-7000 | %35 | 68000-27000 | %45 |
| | | | 13500-10000 | %38 | ما زاد | %48 |
| | | | ما زاد | %40 | | |

| | القانون 46 لسنة 98 عن السنوات (98-2004) | | القانون 91 لسنة 2005 | |
|---|---|---|---|---|
| 1 | 2005-0 | %20 | 5000-0 | معفاه |
| 2 | 7000-2500 | %27 | 20000-5000 | %10 |
| 3 | 16000-7000 | %35 | 40000-20000 | %15 |
| 4 | 16000 ما زاد | %40 | 40000 ما زاد | %20 |

## المرتبات وما في حكمها

| | القانون 14 لسنة 39 | | القانون 147 لسنة 52 | | القانون 146 لسنة 50 | |
|---|---|---|---|---|---|---|
| | الشريحة | السعر | الشريحة | السعر | الشريحة | السعر |
| 1 | 100 الأولى | %2 | 120 الأولى | %2 | 120 الأولى | %2 |
| 2 | 150 التالية | %3 | 180 التالية | %3 | 180 التالية | %3 |
| 3 | 150 التالية | %4 | 200 التالية | %4 | 200 التالية | %4 |
| 4 | 150 التالية | %5 | 300 التالية | %5 | 300 التالية | %5 |
| 5 | 200 التالية | %7 | 400 التالية | %7 | 400 التالية | %7 |
| 6 | 300 التالية | %9 | أكثرمن 1300 | %9 | أكثر من 1300 | %9 |
| 7 | 300 التالية | %11 | | | | |
| 8 | 500 التالية | %13 | | | | |
| 9 | 1000 التالية | %15 | | | | |
| 10 | 2000 التالية | %18 | | | | |
| 11 | أكثر من 4850 | %22 | | | | |

| | القانون 174 لسنة 51 | | القانون 157 لسنة 81 | | القانون 187 لسنة 93 | |
|---|---|---|---|---|---|---|
| | الشريحة | السعر | الشريحة | السعر | الشريحة | السعر |
| 1 | 120 الأولى | %2 | 480 الأولى | %2 | 0-50000 | %20 |
| 2 | 180 التالية | %3 | 480 التالية | %5 | أكثر من 50000 | %32 |
| 3 | 200 التالية | %4 | 960 التالية | %10 | | |
| 4 | 300 التالية | %5 | 950 التالية | %15 | | |
| 5 | 400 التالية | %7 | 960 التالية | %18 | | |
| 6 | أكثر من 1300 | %9 | أكثر من 3830 | %22 | | |

| | القانون 46 لسنة 98 | | القانون 157 لسنة 81 | |
|---|---|---|---|---|
| | الشريحة | السعر | الشريحة | السعر |
| 1 | 0-50000 | %20 | 4000 | إعفاء شخصي |
| 2 | أكثر من 50000 | %32 | 5000 | معفاه |
| 3 | | | 5000-20000 | %10 |
| 4 | | | 20000-40000 | %15 |
| 5 | | | أكثر من 40000 | %20 |

## المهن غير التجارية

| | القانون 14 لسنة 39 | | القانون 147 لسنة 52 | | القانون 146 لسنة 50 | |
|---|---|---|---|---|---|---|
| | الشريحة | السعر | الشريحة | السعر | الشريحة | السعر |
| 1 | 1500 الأولى | %11 | %11 على الصافي | | 120 الأولى | %2 |
| 2 | 500 التالية | %13 | | | 180 التالية | %3 |
| 3 | 1000 التالية | %15 | | | 200 التالية | %4 |
| 4 | 2000 التالية | %18 | | | 300 التالية | %5 |
| 5 | أكثر من 5000 | %22 | | | 400 التالية | %7 |
| 6 | | | | | أكثر من 1300 | %9 |

| | القانون 174 لسنة 51 | | القانون 157 لسنة 81 | | القانون 187 لسنة 93 | |
|---|---|---|---|---|---|---|
| | الشريحة | السعر | الشريحة | السعر | الشريحة | السعر |
| 1 | %10 | | 1000 الأولى | %18 | 2500-0 | %20 |
| 2 | | | 1500 التالية | %20 | 7000-2500 | %27 |
| 3 | | | 2000 التالية | %25 | 16000-7000 | %35 |
| 4 | | | أكثر من 4500 | %30 | 27000-16000 | %40 |
| 5 | | | | | 68000-27000 | %45 |
| 6 | | | | | 68001 فأكثر | %48 |

| | القانون 46 لسنة 98 | | القانون 91 لسنة 2005 | |
|---|---|---|---|---|
| | الشريحة | السعر | الشريحة | السعر |
| 1 | 2500-0 | %20 | 5000-0 | معفاه |
| 2 | 7000-2500 | %27 | 20000-5000 | %10 |
| 3 | 16000-7000 | %35 | 40000-20000 | %15 |
| 4 | 16000 فأكثر | %40 | أكثر من 40000 | %20 |

**B- توسيع الشرائح الضريبة**

باستقراء جدول التطورات في الأسعار الضريبية يتضح أن المشرع قد وسع الشرائح في القانون 91 لعام 2005 مقارنة بالقانون رقم 187 لعام 1993 على النحو التالي:

| القانون 187 | | | القانون 91 | | |
|---|---|---|---|---|---|
| مدى الشريحة | الشريحة | السعر | مدى الشريحة | الشريحة | السعر |
| 1-2500 | 2500 | %20 | أكثر من 5000-20000 | 15000 | %10 |
| 2501-7000 | 4500 | %27 | أكثر من 20000-40000 | 20000 | %15 |
| 7001-16000 | 9000 | %35 | أكثر من 40000 | | %20 |
| 16001 فأكثر | | %40 | | | |

**3- إلغاء الإعفاءات الضريبية**

بموجب المادة الثالثة من قانون إصدار الضريبة على الدخل تم إلغاء المواد أرقام 16، 17، 18، 19، 21، 22، 23 مكرر، 24، 25، 26 من قانون ضمانات وحوافز الاستثمار الصادر بالقانون رقم 8 لعام 1997[1]

ورغمًا عن ذلك فقد تضمن القانون إعفاءات معينة دون تقيد بمدة زمنية محددة تم تناولها في المواد (31)، (43)، (50)، كذلك فقد اشتمل على عدة إعفاءات مصحوبة بمدة زمنية معينة في المواد (31)، (36)، (43)، (50) من القانون.

---

[1] وتظل الإعفاءات المقررة بالمواد المشار إليها سارية بالنسبة إلى الشركات والمنشآت التي بدأت سريان مدى إعفائها قبل تاريخ العمل بهذا القانون وذلك إلى أن تنتهي المدد المحددة لهذا الإعفاءات، أما الشركات والمنشآت التي أنشئت وفقًا لأحكام القانون المشار إليه ولم تبدأ مزاولة نشاطها أو إنتاجها حتى تاريخ العمل بذلك القانون فيشترط لتمتعها بالإعفاء بداية مزاولة نشاطها أو انتاجها خلال مدة أقصاها 3 سنوات من تاريخ العمل بذلك القانون.

وفي رأي المؤلف أن أبرز ما جاء به قانون الضريبة على الدخل رقم 91 لعام 2005 هو التخفيض العام لأسعار الضريبة، حيث من الناحية النظرية فإن الحد الأقصى للضريبة على الدخل طبقـًا لنص المـادتين (8)، (49) يبلـغ 20% وهو يمثل نصف سعر الحد الأقصى للضريبة المقررة بموجب القوانين السابقة، ولا شك أن كثير من أدبيات علم الضريبة قد أكدت على أن معـدلات الضريبة المرتفعة والمتزايدة تؤدي إلى عدم التزام الممولين، فكلمـا ارتفـع معدل الضريبة كلما زاد الباعث نحو تدنية الدخل الذي يتم التقرير عنـه فـي إقرار الممول وبالتالي يتزايد عدم الالتزام الضريبي من قبل الممـولين، وقـد أكدت أيضًا دراسات المحاكاه التي أجريت ذلك التفسير– فإذا ما كـان معـدل الضريبة صفر فإن كافة دخل الممولين سوف يـتم التقريـر عنـه، وتتزايـد معدلات عدم الإلتزام الضريبي للمولين بتزايد معدلات الـضريبة، فالمعـدل المرتفع يحفز الممول نحو التهرب الضريبي[1].

إلا أن المؤلف ينتقد القائمين على السياسة الضريبية فيما يتعلق بتخفـيض سعر الضريبة في مقابل إلغاء الإعفاء نظرًا للأسباب التالية:-

1- إذا كانت الحياة لا تسير قافزة بالتالي فإن الإصلاحات الـضريبية لا يمكن أن تسير قافزة هي الأخرى، فلا شك أن إجراء القانون رقـم 91 لعـام 2005 في تخفيض ظاهريًا للسعر الضريبي بواقع النصف سيؤدي منطقيًا إلى نقص الحصيلة الضريبية مما يتزايد معه حتمًا عجز الموازنة سواء في الأجل القصير أو الأجل الطويل، ولا يكفي أن يتم إلغاء الإعفاءات الضريبية مقابـل ذلك التخفيض، بل ستكون النتيجة على النقيض، حيث ستنخفض الاستثمارات

---

(1) لمزيد من التفاصيل يراجع:-

- د. أمين السيد أحمد لطفي، قياس وتحليل حساسية عدم التزام الممولين للعوامل المؤثرة– دراسة مقارنـة مع التطبيق في مصر، بحث منشور في المجلة العلمية للاقتصاد والتجارة، جامعة عين شمس العـدد الأول، يناير 1992.

المباشرة وغير المباشرة وستزيد البطالة نتيجة إلغـاء الإعفـاءات المقـررة للشركات الاستثمارية- ولا سيما في المناطق الجديدة وبالتالي ستنهار خطـط التنمية في الأجل الطويل.

بل أن الأمور ستزداد سواء لو زادت الفجوة الناتجة مـن عـدم مكافئـة خفض السعر مقابل إلغاء تلك الإعفاءات.

2- في رأي المؤلف أن تخفيض الحد الأقصى في سعر الضريبة ليـصل إلى 20% ليس تخفيضًا بمقدار النص كما تم الادعاء، ولعل أكبر دليل علـى ذلك ما يلي:-

A- المعاملة الضريبية السعرية لشركات الأشخاص في القانون 91 لسنة 2005 بسعر نسبي بنفس النهج المتبع في شركات الأموال بمعنى أن الضريبة تفرض على أرباح الشركات بدلاً مما كان متبعًا سابقـًا في فرض الـضريبة على الدخل الخاضع أو وعاء الضريبة لكل شريك من الشركاء فـي أربـاح الشركة بعد أن يتم خصم إعفاء الأعباء العائلية والتمتع بالشرائح التصاعدية.

B- أن كثرة عدد الشركاء في شركات الأشخاص كان يؤدي إلى تفتيـت صافي الدخل ووعاء الضريبة، وبالتالي كان هناك مجال للاستفادة من الشرائح الأولى لأسعار الضريبة، وبالتالي فإن الممولين ذوي الأرباح المنخفضة هـم أكبر المتضررين لعدم استفادتهم الحقيقية من وفورات تخفيض سعر الضريبة.

3- عدم وجود أساس علمي وموضوعي تم الاستناد إليـه فـي تحديـد الشرائح الضريبية التي ما زالت تتسم بالضيق والمحدوديـة أو فـي تحديـد الأسعار الضريبية.

4- ولا يمكن القول أن سعر الضريبة قد انخفـضت للنـصف بالنـسبة للضريبة على المرتبات وما في حكمها، حيث أن الحد الأقصى لتلك الضريبية

كان 22% بالنسبة للقانون 157 لسنة 1981، بل وكان الحد الأقصى لها 20% في القانون 46 لسنة 1998 على شريحة تصل إلى 50000 جنيه، 32% لما يزيد عن ذلك

4- لا شك أن ذلك القانون رقم 91 لعام 2005 قد أخل بقاعدة الاستقرار الضريبي حيث لم يستقر العمل بالقانون 8 لسنة 1997 المعروف بقانون حوافز اللاستثمار لمدة معقولة (حيث لم يمر على إصداره مدة 8 سنوات) ولعل الحكمة أو الفلسفة وراء إصداره هو تجميع الإعفاءات والحوافز الضريبية في قانون واحد تحقيقًا لقاعدة اليقين وعدم الغموض حتى لا يكون المستثمر مشتتًا بين تلك الإعفاءات التي كانت منتشرة في قوانين ضريبية وغير ضريبية، إلا أن القانون 91 لسنة 2005 قد جاء في غمضة عين وألغى كافة الإعفاءات التي تضمنها القانون (8) والذي عرف بقانون ضمانات الاستثمار أيضًا!! والتساؤلات كثيرة في هذا المقام:-

- هل أن إلغاء الإعفاءات بشكلها الكلي قد جاء بمناسبة تخفيض سعر الضريبة إلى النصف (أي أن القائمين على السياسة الضريبية قد أعطوا باليمين ثم أخذوا بالشمال!!) ، أو أن الإلغاء كان نتيجة أن سياسة الإعفاءات بهدف جذب الاستثمارات لم يحقق النجاح المنشود، وبكل تأكيد أن العيب كان قائمًا في التطبيق العملي وليس في النظام أو السياسة وراء منح الإعفاءات!!.

- أن إلغاء الإعفاءات الضريبية للمشروعات الاستثمارية الجديدة سيؤدي حتمًا إلى عدم جذب الاستثمار بل وطرده، ولا شك أن الإجابة بنعم حيث سيؤدي إلى تراجع معدلات نمو الاستثمارات المباشرة وغير المباشرة خلال الفترات القادمة مما يثمر عن نتائج وخيمة في السندات القادمة، فالقرار تابع من سياسة وزير وليس اتجاه وزارة .

- أن التطبيق العملي لإلغاء الإعفاءات الضريبية للمشروعات الاستثمارية بموجب القانون 91 لسنة 2005 سيؤدي إلى تحمل المشروعات التي تأسست بعد سريان العمل بالقانون بعبء ضريبي، في حين لا تتحمل المشروعات التي تأسست قبل القانون ولو بيوم مثل ذلك العبء، وكان الأحرى أخذ ذلك في الحسبان في نص المادة الثالثة من إصدار القانون تحقيقاً للعدالة فيما بين الاستثمارات، ومن وجهة نظر المؤلف يتعين ضرورة تعديل القانون بحيث يتم المحافظة على تلك الإعفاءات الضريبية ولا سيما للمشروعات الاستثمارية في المناطق العمرانية الجديدة أو في سيناء لتحقيق التنمية المستدامة أو وضع سياسات بديلة بموجبها يتم منح حوافز ضريبية مستحدثة تتمثل في تخفيض سعر الضريبة بواقع النصف إلى تلك المشروعات التي ستسهم في تحقيق قيمة مضافة لهذا البلد .

5- ينتقد نص المادة (8) من القانون عند تحديده معدل الضريبة حيث لم يتم النص على أنه سنوي مما يعني أن ذلك السعر يسري سواء كان مجموع صافي الدخل عن سنة ضريبية كاملة أو عن مدة تقل أو تزيد عن سنة، كما أن النص على أن الشريحة الأولى المرتبطة بسعر ضريبي يبلغ 10% على أكثر من 5000 جنيه حتى 20000 جنيه ، الامر الذى يعني أن مقدار الإعفاء العام البالغ 5000 جنيه هو الأخر ليس سنويًا وبالتالي فإن للممول التمتع به في الحالات التي تكون عن مدة تقل أو تزيد عن سنة.

6- أن الواقع العملي في تحديد قيمة الضرائب المستحقة على الممولين سوف يؤكد أن سعر الضريبة الفعال سيكون أكثر من 100% ويدلل المؤلف على تلك النتيجة بالأتي:-

A- اختلاف قيمة الضريبة المقررة على الممولين عن طريق المصلحة (التقدير الإداري) بتلك الضريبة المحددة في إقرارات الممولين نتيجة :

- وجود اختلاف بين الربح المحاسبي والربح الضريبي.

- تعسف الإدارة الضريبية في استبعاد عديد من المستندات المؤيدة للمصروفات ولا سيما تلك التي جرى العرف على عدم إثباتها بمستندات خارجية، فضلاً عن المبالغ والمعدلات الحكيمة التي تضمنها مواد القانون واللائحة التنفيذية.

B- الغرامات التي نصت عليها المادة (136) في حالة وجود اختلاف فيما بين الضريبة المقرر عنها في الإقرار ونظيرها المقدرة في نموذج رقم (19) والتي تصل إلى 80% من الفرق الذي لم يتم إدراجه إذا كان يعادل أكثر من 50% من الضريبة المستحقة قانونًا.

## ثانيًا: رؤية المؤلف عن فلسفة زيادة وتوحيد حد الإعفاء العام من الضريبة على دخل الشخص الطبيعي

نصت المادة (7) من القانون على استحقاق الضريبة على ما يجاوز 5000 جنيه من مجموع صافي الدخل الذي يحققه الممول المقيم خلال السنة.

أي أن القانون وحد مبلغ الإعفاء على كافة الممولين من الأشخاص الطبيعيين بصرف النظر عن جنسيتهم (رجل أو امرأة) أو حالتهم الاجتماعية (أعزب- متزوج- يعول).

وقد انتقد اتجاه المشرع الضريبي في تحديد حد الإعفاء العام وتوحيده على كافة الأشخاص لعديد من الأسباب لعل أبرزها ما يلي:-

1- أن اتجاه المشرع والقائمين على السياسة الضريبية في مصر لا يتفق مع منطق قاعدة العدالة الضريبية أو حتى مع الدين (الشريعة الإسلامية باعتبارها المصدر الرئيسي للتشريع والدستور في مصر)، كما يختلف ذلك الاتجاه عما سارت عليه باقي التشريعات الضريبية في كافة دول العالم لما يلي:

- أن الأعباء العائلية التي تخص الشخص الطبيعي المتزوج ويعول تزيد حتمًا عن الشخص الطبيعي الأعزب وهذا ما لم يتم مراعاته في القانون.

أن حد الإعفاء الذي يتم تقريره للرجل يتعين أن يكون أكبر مما يتقرر للمرآة ، وهذا هو ما يتناسب مع البيئة المصرية[1].

- أن تقرير حد عام للإعفاء لمقابلة الحد الأدنى لتكاليف المعيشة يجب أن يختلف تبعًا لتباين حجم الأسرة أو الأعباء العائلية هذا من جهة ، ومن جهة أخرى تقضي اعتبارات العدالة بتمتع أصحاب الدخول المتساوية ذوي الأعباء العائلية المتباينة بنفس المقدرة على الدفع المتساوية، ومن ثم يتعين منع أصحاب الدخول ذوي الأعباء العائلية المتزايدة خصمًا أكبر وحد إعفاء أفضل غير موحد مع أصحاب الدخول ذو الأعباء العائلية الأقل.

2- أن الحد العام للإعفاء مقابل الاعباء العائلية لا يعتمد على مجرد وضع حد أدنى لا يخضع للضريبة، بل أن ذلك الجد يؤثر لحد كبير في المعدل الفعلي للضريبة أو مدى تصاعد العبء الضريبي الفعلي وليس كما تشير إليه أسعار الشرائح، ولذلك من الضروري تباين حد الإعفاء تاسيسًا على تباين الأعباء الضريبية حتى لا يصبح المعدل الفعلي الضريبي أكثر ارتفاعًا بالنسبة لفئات الدخل المنخفضة.

فلا شك أن تغيير هيكل الضريبة من حيث الأسعار والشرائح يؤثرعادة على توزيع الدخل ، من ثم فإن ضمان إعادة توزيع العبء الضريبي بين أفراد المجتمع بشكل عادل يقضي بالعدالة أو توزيع العبء الضريبي على أساس المقدرة على الدفع وبحيث لا تؤثر سلبًا على سلوك الأفراد عند استخدام أو تخصيص الموارد، ومن ثم يتعين إعادة تحديد ذلك الإعفاء العام بحيث لا يكون موحدًا على جميع

---

(1) رغمًا عن ذلك فقد نتج عن تطبيق السياسة الضريبية مساواه القانون بين الرجل والمرآة عن طريق التمتع بنفس حدود الإعفاء الضريبي.

الأشخاص الطبيعيين عن طريق التفرقة بين الحالة الاجتماعيـة فيمـا بـين الممولين[1].

3- ضآلة قيمة الحد العام للإعفاء بواقع 5000 جنيه من مجموع صـافي الدخل الذي يحققه الممول خلال السنة، أي أن ذلك المقدار يعبر عن حد أدنى للأعباء العائلية يبلغ 417 جنيه شهريًا ، ويرى المؤلف ضرورة تعديل نـص المادة (7) من القانون على النحو التالي:-

تستحق الضريبة على ما يجاوز الحد المقرر للإعفاء من مجموعة صافي الدخل الذي يحققه الشخص الطبيعي المقيم خلال السنة على النحو التالي:-

تستحق الضريبة على ما يجاوز الحد المقرر للإعفاء من مجموعة صافي الدخل الذي يحققه الشخص الطبيعي المقيم خلال السنة على النحو التالي:-

| الحالة الاجتماعية | الأعزب | المتزوج ويعول | المتزوج |
|---|---|---|---|
| حد الإعفاء للرجل | 6000 جنيه | 12000 جنيه | 9000 جنيه |
| حد الإعفاء للمرآة | 4800 جنيه | 9000 جنيه | 6000 جنيه |

علمًا بأن الأعباء العائلية المقررة في القوانين السابقة كانت على النحو التالي:-

| | أعزب | متزوج | متزوج ويعول |
|---|---|---|---|
| من سنة 39 حتى سنة 67 | 100 | 120 | 150 |
| من سنة 68 حتى سنة 73 | 150 | 250 | 250 |
| من سنة 74 حتى سنة 76 | 240 | 300 | 360 |
| سنة 77 | 478 | - | 487 |
| من سنة 78 حتى سنة 80 | 600 | 600 | 600 |
| من سنة 81 حتى سنة 93 | 720 | 840 | 960 |
| من سنة 94 حتى سنة 97 | 1440 | 1680 | 1920 |
| من سنة 98 حتى سنة 2004 | 2000 | 2500 | 3000 |

[1] يتفق مع المؤلف الكثير من الكتاب في هذا الخصوص ينظر على سبيل المثال:-
- جلال الشافعي، دراسة انتقادية لقانون الضريبة على الدخل رقـم 91 لـسنة 2005 ولائحتـه التنفيذيـة وإقراراته، بحث منشور في مجلة البحوث المالية والضريبية، الجمعية المصرية للمالية العامة والـضرائب، العدد 39، مايو - يونيو 2006.

ولاشك أن التعديل المقترح للمؤلف يضمن الأتي:-

- تخفيض العبء الضريبي عن كاهل المواطنين ومراعاة قدرتهم التمويلية بما يضمن للأسرة المصرية دخلاً أكبر ومستوى معيشة أفضل.

- التفرقة بين الممولين على أساس مقدرتهم التمويلية وحسب تباين الأعباء العائلية لهم.

- التفرقة بين الرجل والمرآة عند تقرير الحد الأدنى للمعيشة باعتبار أن الرجل هو الذي يتحمل العبء الأكبر من الأعباء العائلية، وفي ذات الوقت فإن تحقيق المساواة فيما بينهما يمكن في استفادة كل منهما بحد إعفاء يتوافق مع مقدرته التكليفية.

**ثالثًا: رؤية المؤلف عن فلسفة هيكل القانون وعلاقته بنظام الضريبة الموحدة**

من الأهمية بمكان تقييم مسمى القانون وهيكله وتقسيماته ومدى تعقيده واتساقه بمدخل الضريبة الموحدة .

**عنوان القانون**

استقر اسم القانون ليصدر بعنوان الضريبة على الدخل بعد أن أشار رئيس الجمهورية في كلمته عند التوقيع على ذلك القانون إلى تعبير قانون الضريبة العامة على الدخل ، أي أنه استبعد كلمة العامة عند إصدار القانون.

وقد نصت المادة الأولى من قانون الإصدار على أنه يعمل في شأن الضريبة على الدخل بأحكام القانون المرفق .

والجدير بالبيان فإن المادة الثانية من إصدار القانون قد قضت بإلغاء قانون الضرائب على الدخل الصادر بالقانون رقم 157 لسنة 1981.

ومن هنا يفضل المؤلف استخدامه عنوان الضرائب على الدخل كتعبير أدق وأكثر تعبيرًا عن مضمون القانون، على اعتبار أنه يتضمن ضريبة على دخل الأشخاص الطبيعيين من مختلف مصادر الدخل (إيرادات المرتبات وما في حكمها، إيرادات النشاط التجاري والصناعي، إيرادات الثروة العقارية، إيرادات المهن غير التجارية) بالإضافة إلى الضريبة على أرباح الأشخاص الاعتبارية (شركات قطاع عام أو خاص وشركات أموال وأشخاص).

**هيكل وتقييم القانون**

تضمن القانون رقم 91 لسنة 2005 عدد 148 مادة وزعت على 8 كتب على النحو التالي:

| | |
|---|---|
| **الكتاب الأول** | أحكام عامة (5 مواد) |
| **الكتاب الثاني** | الضريبة على دخل الأشخاص الطبيعيين (41 مادة) |
| **الكتاب الثالث** | الضريبة على أرباح الأشخاص الاعتبارية (9 مواد) |
| **الكتاب الرابع** | الضريبة المستقطعة من المنبع (3 مواد) |
| **الكتاب الخامس** | الخصم والتحصيل والدفعات المقدمة تحت حساب الضريبة (15 مادة) |
| **الكتاب السادس** | التزامات الممولين وغيرهم (57 مادة) |
| **الكتاب السابع** | العقوبات (8 مواد) |
| **الكتاب الثامن** | أحكام ختامية (15 مادة) |

وقد انتقد تقسيم القانون على أساس عدم التوازن الواضح فيما بين مكوناته، فقد تضمن الكتاب السادس 57 مادة (التزامات الممولين)، بينما تناول الكتاب الرابع 3 مواد فقط (الضريبة المستقطعة من المنبع)، وكذلك الكتاب الثالث ومواد «الضريبة على أرباح الأشخاص الاعتبارية» الأمر الذي يشير جليًا إلى عدم وجود أساس حكيم ورشيد أتبع في ذلك التقسيم.

كما أن ذلك القانون لم يراعي ترتيب المعاملة الضريبية للأنشطة في مجال الضريبة الموحدة على الأشخاص الطبيعيين، حيث الأحرى تناول تلك

الأنشطة في هيكل القانون على أساس الإيراد من المرتبات وما في حكمها، ثم إيرادات النشاط التجاري والصناعي ثم إيردات المهن غير التجارية وأخيـرًا إيرادات الثروة العقارية، ولا يوجد أي أساس علمي مقبـول تـم بنـاء ذلـك الترتيب وفقـًا له.

كما ينتقد القانون أيضًا في عدم مراعاته ترتيب بعض المـواد القانونيـة حيث أن ترتيب المادة (51) من القانون الخاصة بتحديد صافي الدخل الخاضع للضريبة تلت المادة (50) الخاصة بالإعفاء من الضريبة، والأحرى أن يسبق ترتيب المادة (51) أحكام المادة (50) من القانون.

**اتجاه القانون نحو استكمال الأخذ بنظام الضريبة الموحدة**

لم تتضمن المذكرة الإيضاحية لمشروع القانون أو نصوص مواد واللائحة أي إشارة إلى استكمال الأخذ بنظام الضريبة الموحدة على دخل الأشخاص الطبيعيين.

وإذا كان نص المادة (6) من القانون قد قضى بسريان الـضريبة علـى مجموع صافي الدخل من المصادر التالية.

1- المرتبات وما في حكمها.

2- النشاط التجاري أو الصناعي.

3- النشاط المهني أو غير التجاري.

4- الثروة العقارية.

مع ذلك فقد تم النص على أن يعفى الممول من تقديم الإقرار إذا اقتصر دخلـه على المرتبات وما في حكمها ، أو إذا اقتصر دخله على إيرادات الثروة العقارية ولم يتجاوز صافي دخله منها مبلغ 5000 في السنة ، أو أقتصر دخله على المرتبات وما في حكمها وإيرادات الثروة العقارية ولم يتجاوز صافي دخله منهما بلغ 5000 جنيه.

كما لم يتم خصم الخسائر الناتجة من أي مصدر من مجموع الدخول الأخرى التي يحققها الممول في نهاية العام. حيث سمح المشرع فقط في المادة (29) بترحيل خسائر النشاط التجاري والصناعي إلى الأمام لتخصم فقط من إيرادات وأرباح هذا النشاط في السنوات التالية ولمدة خمس سنوات.

**المواد المحالة**

أحالت نصوص القانون (148 مادة) عدد 71 مادة إلى كل من رئيس الوزراء، ووزير المالية ورئيس المصلحة واللائحة التنفيذية لتحديد قواعد تنظيمها وإجراءاتها على النحو التالي:

| | |
|---|---|
| 4 | مواد لرئيس الوزراء |
| 29 | مادة للائحة التنفيذية |
| 30 | مادة للوزير |
| 8 | مواد لرئيس المصلحة |
| 71 | مادة |

وقد أورد المؤلف تلك المواد بالتفصيل في الجزء الأول من ذلك الكتاب وقد بلغت نسبة مواد الإحالة إلى مواد القانون 48% ، ولا شك فإن تلك المواد كثيرة وربما تسبب الغموض ، وتعاظمت المشكلة بصدور القانون في 2005/6/9 (148 مادة) ، وصدور اللائحة بتاريخ 2005/12/27 (146 مادة) ، وإصدار نماذج الإقرار الضريبي في يناير 2006 ، وسريان تطبيق القانون على الضريبة على دخل الأشخاص الطبيعيين والاعتباريين في 2005/7/1 ، مع عدم صدور عديد من مواد الإحالة حتى تاريخه!!.

ولا شك أن ذلك يؤدي إلى فقدان القانون أحد القواعد الهامة وهي الوضوح وعدم التعقيد[1] .

## رابعًا: رؤية المؤلف عن فلسفة أحكام اللائحة التنفيذية

رغمًا عن أن وظيفة اللائحة التنفيذية (146 مادة) تتمثل في شرح وتفسير نصوص مواد القانون إلا أنها قد أصدرت نصوصًا عديدة لم ترد أساسًا في صلب القانون، وكأن اللائحة قد أصبحت قانونًا، ويعد هذا مخالفة دستورية واضحة[2] ومن جهة أخرى لم توضح اللائحة وتفسر عديد من مواد القانون التي يتطلب الأمر تفسيرها وتحديد الحكمة أو الفلسفة من إصدارها إلا أنها لم تبين ذلك.

### A- أحكام اللائحة التنفيذية التي تعد تزايدًا عما جاء في القانون

باستعراض اللائحة التنفيذية يتضح أنها قد قامت باستحداث عدة أمور وشروط خرجت بها عن مهمتها الرئيسية وهي تفسير نصوص القانون ، وبذلك تكون قد خالف المطلوب من الإحالة إليها فلا شك أن أحكام اللائحة لا تكون ملزمة إلا في حدود الأحكام التي تتمشى مع أحكام القانون ذاته وفي حدود الإحالة التي وردت به، تطبيقًا للقاعدة التي تقضي بوجوب عدم تناول اللائحة التنفيذية إلا لما يحال إليها في شأنه بنص من القانون وعدم تجاوز حدود الإحالة، وكل ما يخالف ذلك لا يكون ملائمًا من الناحية القانونية تحقيقًا للمادة (119) من الدستور والتي تنص على أن إنشاء الضرائب العامة وتعديلها أو إلغاؤها لا يكون إلا بقانون ولا يعفى أحد من أدائها الا في الأحوال

---

(1) يبدو أن ذلك القانون قد تم الإسراع في أعداده وإصداره على عجلة، ويفسر ذلك كثرة مواد الإحالة (48%)، فضلاً عن الخلاف بين مواد القانون واللائحة والتي تضمنت تزايد لم يتم تضمينه في نصوص القانون الأمر الذي حد للبعض للقول بأن الفريق الذي أعد القانون يختلف عن الفريق الذي أعد اللائحة.

(2) يلاحظ أن اللائحة قد تضمنت مواد تقل عن مواد القانون (مادتين)، وهو أمر غير مألوف باعتبار أن اللائحة عادة ما تأتي في مواد أكثر عدد من القانون.

المبينة في القانون ولا يجوز تكليف أحد أداء غير ذلك من الضرائب أو الرسوم إلا في حدود القانون[1] ولعل أبرز تلك الأمور ما يلي :

1- المادة (33) من اللائحة التي نصت في الفقرة الأخيرة منها: أنه بالنسبة للأصول المعنوية التي يتم إنشاؤها بمعرفة المنشأة فيتم إهلاكها طبقًا للبند (2) من المادة (25) من القانون.

بلا شك أن ذلك النص يخالف ما ورد بالبند رقم (2) من المادة (25) من القانون الذي يحدد الإهلاك بواقع 10% من تكلفة شراء أو تطوير أو تحسين أو تجديد أي من الأصول المعنوية التي يتم شراؤها بما في ذلك شهرة النشاط .

2- المادة (19) من القانون البند الثالث والذي قضى بالأتي:

تسري الضريبة على (الأرباح التي تتحقق من أي نشاط تجاري أو صناعي ولو اقتصر على صفقة واحدة ، وتبين اللائحة التنفيذية لهذا القانون القواعد الخاصة لما يعتبر صفقة واحدة.................) .

والنص السابق يكاد يتطابق حرفيًا مع ما كان منصوصًا عليه بالفقرة الثانية من المادة 15 من القانون 157 لسنة 1981 في شأن الضرائب على الدخل دون أي مغايرة أو اختلاف.

إلا أن اللائحة التنفيذية لقانون 91 سنة 2005 في مادتها رقم 25 أتت بما هو مغاير لما سبق العمل به في ظل القانون السابق رقم 157 لسنة 81 ولائحته التنفيذية حيث ذهبت في بيانها لما يعتبر صفقة واحدة إلى أنها:

( كل شراء يجريه ممول مقيم بغرض البيع لأصول منقولة غير مشتراه

[1] المادة (119) من الدستور المنشور في الجريدة الرسمية، السنة الرابعة عشر، العدد 36 مكرر (A) بتاريخ 12 سبتمبر 1971.

للاستعمال الشخصي، بشرط أن تكون الصفقة بغرض تجاري أوصناعي وأن يتم البيع خلال فترة اثنى عشر شهرًا من تاريخ الشراء) .

وما سبق يغاير ما كان منصوصًا عليه بالمادة الثامنة من اللائحة التنفيذية لقانون رقم 157 لسنة 81 التي كانت تنص على:

(يقصد بالصفقة الواردة في تطبيق حكم الفقرة الثانية من المادة 15 من القانون كل عملية شراء بنية البيع لأشياء منقولة غير معدة للاستعمال الشخصي بشرط :

A- أن تكون العملية ناتجة عن نشاط تجاري أو صناعي.

B- أن يزيد ثمن شرائها أو بيعها على عشرين ألف جنيه أو أن يزيد إجمالي الربح المحقق منها على أربعة آلاف جينة.

ويتضح مما سبق المغايرة الواضحة فيما أتت به اللائحة الحالية رغم اختلاف النص القانوني الحالي عن سابقه بالقانون 157 لسنة 1981 وقد تجلت هذه المغايرة في الأتي:

1- عدم تحديد قيمة ما يعد صفقة واحدة في تطبيق القانون رقم 91 لسنة 2005 ، وبناءًا على ذلك فإن أي عملية أيًا كانت قيمتها طالما استوفت الشروط الأخرى سوف تسري عليها الضريبة.

وللقارئ بعد ذلك أن يستنتج ما سيترتب على ذلك من تداعيات تنعكس بالسلب أكثر من الإيجاب على الخزانة العامة والممولين والإدارة الضريبية .

ومن المعلوم أن ما كان معمولاً به سابقًا وفق ما تقضي به اللائحة التنفيذية للقانون 157 لسنة 1981 انه يشترط في الصفقة الواحدة التي تسري عليها الضريبة أن يزيد ثمن شرائها أو بيعها على عشرين ألف جنيه أو إجمالي أرباحها على أربعة آلاف جنيه ، وقد كان الهدف من هذا التحديد هو استبعاد العمليات

الصغيرة القيمة والمتناهية الصغر من الخضوع للضريبة لما قد يكون في ذلك من مشاكل وسلبيات التطبيق العملي.

2- اشتراط تمام تنفيذ العملية خلال فترة زمنية مدتها اثنى عشر شهرًا من تاريخ الشراء لسرايان الضريبة عليها.

وهذا الشرط لم يكن منصوصًا عليه في اللائحة السابقة وهو حكم مستحدث يثير العجب والجدل !! لأن المتفق عليه أنه يشترط لسريان الضريبة أن تكون العملية ناتجة بصفة أصلية عن نشاط تجاري أو صناعي أي ان العملية بطبيعتها تجارية، والأعمال التجارية بطبيعتها تعني المضاربة بشقيها أي بالمال وكذا المضاربة بالوقت أي بالزمن وما ذهبت إليه اللائحة الحالية يعني التجاهل الكامل لعمليات المضاربة بالوقت أي الشراء في وقت والبيع في وقت أخر وفقًا لظروف السوق مما يؤدي إليه ذلك من تحقيق الكثير من الأرباح ، وكذلك فإنه من العجيب أن يتم وضع حدود زمنية يشترط أن تتم خلالها العملية حتى تسرى عليها الضريبة ، فإذا تمت بعد ذلك فلا تسري هذه الضريبة فعلى سبيل المثال لو قام ممول بمزاولة الاستيراد والتصدير وقام باستيراد بضاعة دفعة واحدة في 2005/1/1 بلغت قيمتها 5000000 جنيه وتم بيعها دفعة واحدة في 2006/1/10 ولم يكن للممول أي عمليات أخرى فوفقًا لما ذهبت إليه اللائحة فإن هذه العملية لا تسري عليها الضريبة لأنها نفذت خلال مدة تزيد على اثنى عشر شهرًا مهما تكن الأرباح التي تحققت من هذه العملية .

وكل ما سبق يفتح المجال للجدل والاختلاف في التأويل وفتح الأبواب لإيجاد الثغرات لتفادي الضريبة باتباع أساليب وحيل كثيرة ومتعددة ، ولكل ما سبق فإن

الأمر يستلزم إعادة النظر فيما ورد بالمادة 25 من اللائحة التنفيذية ويقترح الصياغة التالية[1]:

«في تطبيق حكم البند 3 من الماد 19 يقصد بالصفقة الواحدة كل عملية شراء بنية البيع لمنقولات غير معدة للاستعمال الشخصي وأن تكون العملية ناتجة عن نشاط تجاري أو صناعي ولا يقل ثمن شرائها أو بيعها على خمسون ألف جنيه».

3- مادة (22) من القانون التي قضت بأنه يتحدد صافي الأرباح التجارية والصناعية الخاضع للضريبة على أساس إجمالي الربح بعد خصم جميع التكاليف .

ويشترط في التكاليف والمصروفات واجبة الخصم ما يلي :

1. أن تكون مرتبطة بالنشاط التجاري أو الصناعي للمنشأة ولازمة لمزاولة هذا النشاط .
2. أن تكون حقيقية ومؤيدة بالمستندات، وذلك فيما عدا التكاليف والمصروفات التي لم يجر العرف على إثباتها بمستندات .

ويستخلص من النص السابق أن المشرع يقرر أحكامًا عامة غير محددة وغير مقيدة عند تحديد صافي الربح الخاضع للضريبة وذلك على أساس إجمالي الربح بعد خصم جميع التكاليف كمبدأ عام على أن تكون هذه التكاليف لازمة للنشاط .

ويشترط في التكاليف أن تكون مرتبطة بالنشاط وأن تكون حقيقية ومؤيدة بالمستندات ، ويقرر المشرع أن كل ذلك عدا تلك التي لم يجر العرف على

---

[1] يتفق مع ذلك الكثيرين ينظر على سبيل المثال:-
محمد عامر سيف، أحكام تثير الجدل بقانون الضريبة على الدخل، بحث منشور بالمؤتمر الضريبي الحادي عشر، المؤتمر الضريبي الحادي عشر، الجمعية المصرية للمالية العامة والضرائب، دار الدفاع الجوي، القاهرة، 19-22 يونيو 2006.

إثباتها بمستندات، ولم يضع المشرع لها أي حـدود أو معـايير أو ضـوابط وتركها لما هو متعارف وفق ما جرى عليه العرف كما لم ينص على الإحالة في شأن أي أمر في ذلك إلى اللائحة التنفيذية.

ورغم ما سبق بيانه وعدم النص على الإحالة اللائحة التنفيذيـة إلا أنـه بمقتضى المادة 28 فقد ذهبت إلى وضع حدود للمصاريف التي لم يجر العرف على إثباتها بمستندات بما في ذلك الإكراميات بما لا يزيـد علـى 7% مـن المصاريف العمومية والإدارية المؤيدة بالمستندات دون مراعاة لطبيعـة كـل نشاط ونظام العمل به وما يحكمه من اعتبارات بكل منشأة.

ولا شك أن ما ذهبت إليه اللائحة التنفيذية على النحو السابق ينطوي على وضع حكم مقيد لحكم القانون الذي لم يشأ المشرع أن يضع حدودًا له، وفـي ذلك مخالفة قانونية من قبل اللائحة التنفيذية لتناولها أمر لم يتم الإحالة إليها في شأنه وتعارضها مع القانون.

حيث أن من المبادئ القانونية المستقرة أن اللائحة التنفيذية لا تتنـاول إلا ما يحال إليها في شأنه حدود الإحالة.

4- أخضعت المادة 18 من اللائحة التنفيذية 20% مـن قيمـة الوقـود والتأمين والصيانة الدورية المتعلقة بالسيارة المخصصة لانتقال العاملين أقـل من 7 راكب بنسبة 20% تضاف لمرتب العامل، وكذلك 20% من النفقـات التعلقة بالهاتف المحمول على مدار العام.

كذلك اعتبر أي قرض يحصل عليه العامل لأي غرض عائـده 7% وأن هذا العائد يعد ميزة تخضع للقانون الضريبي بغضافتها على دخله (المرتبات)، أيضًا فإن الفرق بين ما يدفعه رب العمل وما يحصله من العامل فيما يتعلـق بوثائق التأمين اعتبرته ميزة تخضع للضريبة ، ايضًا فإن الفرق بـين قيمـة

السهم الذي يشتريه الموظف لشركته وبين سعره المعلن أصبح ميزة تخضع للضريبة .

5- ألزمت اللائحة التنفيذية في المادة 29 منها كل شركة بتقديم إقرارًا ربع سنوي موضحًا به أسماء ووظائف العاملين بالجهة والرقم القومي لكل منهم ومرتباتهم وما في حكمها والمستقطع منهم هذا بخلاف التسوية التي تتم في نهاية العام.

6- أضافت المادة 58 من اللائحة التنفيذية في تطبيقها لحكم البند 1 من المادة 52 من القانون الدين بجميع أنواعه والسندات وأذون الخزانة، في حين لم يخضع القانون سوى القروض السلفيات التي تزيد على 4 أضعاف حقوق الملكية للضرائب وهو ما يمثل التزام لم يرد في صلب القانون مما سينعكس على زيادة العبء الضريبي للشركات الرابحة وسيؤدي لدفع ضرائب عن خسائر الشركات الخاسرة.

كما استبعدت المادة 58 من اللائحة في فقرتها الثانية في تناولها لما هو المقصود بحقوق الملكية في تطبيق البند 1 من المادة 52 من القانون فروق إعادة تقييم العملة المرحلة للاحتياطيات في حالة عدم خضوعها للضريبة (رغم اعتداد البنك بذلك عند منحه القروض والسلفيات، ورغم اعتداد المعايير المحاسبية بتلك المعالجة، كذلك قصرت خصم الخسائر المرحلة على الأرباح المرحلة والاحتياطات فقط دون رأس المال، واعتبرت أن النسبة من إجمالي القروض والسلفيات تنسب لباقي حقوق الملكية بعد خصم الخسائر المرحلة وبحد أدنى رأس المال المدفوع.

7- أضافت المادة 77 من اللائحة التنفيذية للقانون في تطبيقها لحكم المادة 56 منه حكمان لم يردا في صلب القانون وهمًا :

- إلزام المتعاملين مع المنشآت والمشروعات المقامة بنظام المناطق الحرة في مصر بتوريد الضريبة على نموذج رقم 12 مستقطعة مع غير المقيمين الخاضعين للضريبة طبقـًا للمادة 65 من القانون، وكل هذا رغم أن المنشآت والمشروعات المقامة بنظام المناطق الحرة لا تسري عليهم أي ضريبة أو رسوم في مصر طبقـًا لقانون ضمانات وحوافز الاستثمار للشركات التي تعمل بنظام الاستثمار والمناطق الحرة.

- أجازت مطالبة غير المقيم بالضريبة المستحقة على النموذج 13 (مستقطعة) في حالة عدم الالتزام بالتوريد! فكيف تلزم المصلحة الأجانب الغير مقيمين بتوريد الضريبة وما هي سلطتها في الإلزام !

8- تطبيق المادة (6) في اللائحة التي أحدث لبسًا في التطبيق حيث نصت على عدم خضوع الشريحة المعفاه ومقدارها 5000 جنيه أيا كان فترة عمل الموظف، وهو نص ليس له أصل بالقانون حيث أن القانون قد نص في المادة (7) على أن الضريبة تستحق على ما يجاوز 5000 جنيه من مجموع صافي الدخل الذي حققه الممول المقيم خلال السنة، وبناء عليه فإن التغيير في نص اللائحة قد أوجد لبسًا في التطبيق حيث ان ضريبة المرتبات تسري من 2005/7/1 وهنا يتحقق اللبس فهل يحصل الموظف على الشريحة كاملة عن 6 شهور أم يحصل على نصف الشريحة .

9- ما ورد في اللائحة فيما يخص المادة (32) من القانون، حيث تم النص على عدم جواز مخالفة نسب الإهلاك الضريبي، وذلك النص ليس له قيمة إلا إذا كان الغرض منه التأكيد، وذلك لأن المخالفة من الممولين لمعدلات الإهلاك سيترتب عليه فروق بين الربح المحاسبي والربح الضريبي يطبق

بشأنها العقوبات الواردة بالقانون والتي قد تصل إلى غرامة بنسبة 80% من فرق الضريبة.

وبالتالي فإن النص على عدم مخالفة معدلات الإهلاك أدت إلى أن بعض المنشآت منعًا للوقوع في أية مخالفة في التطبيق قد أعدت معدلات الإهلاك محاسبيًا وضريبيًا في آن واحد مما أدى إلى مخالفتها لمعايير المحاسبة المصرية ، وبالتالي قد يتم تعرضهم للعقوبات الواردة بقانون سوق المال وقرار وزير الاقتصاد الذي يحدد أي مخالفة للمعايير بعقوبة قد تصل من 20000 جنيه إلى 50000 جنيه

**B- مواد وردت في القانون بنصوص غير واضحة ولم توضح اللائحة التنفيذية تفسيرلها أو مبررات أو حكمة إصدارها**

1- خصم العوائد الدائنة غير الخاضعة للضريبة، أو المعفاة منها قانونًا من عوائد القرض المستخدمة في النشاط، طبقًا للبند (1) من المادة(23) من القانون.

2- عدم اعتبار المخصصات على اختلاف انواعها من التكاليف والمصروفات واجبة الخصم، طبقًا للبند (1) من المادة (24) من القانون.

3- عدم اعتبار العائد المسدد على قروض فيما يجاوز مثلي سعر الائتمان والخصم المعلن لدى البنك المركزي في بداية السنة الميلادية من التكاليف والمصروفات واجبة الخصم، طبقًا للبند (4) من المادة (24) من القانون.

4- عدم اعتبار عوائد القروض والديون على اختلاف أنواعها المدفوعة لأشخاص طبيعيين غير خاضعين للضريبة أو معفيين منها من التكاليف والمصروفات واجبة الخصم، طبقًا للبند (5) من المادة (24) من القانون.

5- اعتبار شركات الأشخاص أيـًا كان القانون الذي تخضع لــه، وكــذلك شركات الواقع من الأشخاص الاعتبارية ، طبقـًا للبند (1) من المادة (48) مــن القانون.

6- عدم اعتبار العوائد المدينة التي تدفعها الأشخاص الاعتباريـة علــى القروض والسلفيات التي حصلت عليها فيما يزيد على أربعة أمثــال متوســط حقوق الملكية من التكاليف واجبة الخصم، طبقـًا للبند (1) من المــادة (52) من القانون.

7- لم تتناول المادتين 25، 26 من اللائحة في نطاق تنفيذ المادة 19 من القانون ما ورد بالبند السابع منها بشأن الأرباح التي حققها من يزاولون تشييد أو شراء العقارات لحسابهم بقصد بيعها على وجه الاحتراف سواء نتج الربح عن بيع العقار كله أومجزأ إلى شقق أو غرف أو وحدات إدارية أو تجارية أو غير ذلك، حيث لم تفسر مواد اللائحة عبارة على وجه الاحتراف ولم تــضع ضوابط لركن الاعتياد أو الاحتراف، وهل يرتبط بأجل معــين أو بعــد مــن التصرفات! وتركت النص مفتوحًا عرضة للجدل وعدم الحسم.

8- لم تغطى المادة 36 من اللائحة المعاملة الضريبية للعوائــد الدائنــة وعدم خضوع العوائد للضريبة كجزء من نشاط البنوك.

9- لم تغطى المواد 41 ، 42 من اللائحة في تطبيقها للمــادة 31 مــن القانون تحديدًا بند 3 منه موقف الخسائر الناتجة عن التعامــل فــي الأوراق المالية الغير مقيدة في البورصة، حيث ان أرباحا خاضعة للضريبة وكان من المنطقي أن تخصم خسائرها من الوعاء الخاضع للضريبة.

10- لم تغطى المادة 45 من اللائحة في تطبيقها للمادة 28 من القــانون العالجة الضريبية للتسويات التي تتم بين البنوك وعملائها فيما يتعلق بالتصالح،

والتي تضمن تنازل البنوك جزء من قيمة ديونهم وفوائدها دون اتخاذ حكم قضائي- خاصة تلك الحالات التي سبق وأن اعتدت بها المصلحة كتكاليف واجبة الخصم في الميزانيات المعتمدة السابقة- التي اشترطته تلك المادة (حالة الصلح الواقي من الإفلاس الواردة بقانون التجارة رقم 17 لسنة 1999.

11- لم تتناول المواد 58 ، 59 من اللائحة ما يتعلق بتطبيق المادة 52 من القانون الخاصة بما لا يعد من التكاليف واجبة الخصم وموقف المبالغ المستخدمة من المخصصات على اختلاف أنواعها والتي لم يعتد بها القانون في السنوات التالية، كذلك موقف مكافآت أعضاء مجلس الإدارة والتي لم يعتبرها المشرع من التكاليف واجبة الخصم خاصة عند التفرقة بين ما يحصل عليه العضو مقابل العمل الإداري وما يحصل عليه مقابل المساهمة في رأس المال.

12- لم تشر اللائحة التنفيذية لما ورد بالمادة 78 من القانون بند 2 فيما يتعلق بإلزام الشخص الاعتباري بإمساك دفاتر بما فيها من اعتبرهم أشخاصًا اعتباريين حكمًا من وجهة نظر قانون الضرائب والذي لم يفرد عقوبة لمن يتخلف عن ذلك، مثلما أفرد من عقوبات لمن يتخلف عن هذا الالتزام من الأشخاص الطبيعيين في البند 1 ، حيث لم تشر اللائحة لمدى تطبيق العقوبات الواردة في قانون التجارة رقم 17 لسنة 1999 في المواد في 21 إلى 29 التي تحكم الدفاتر التجارية من عدمه! وموقف الأشخاص الاعتبارية حكمًا من هذا الالتزام.

**C- تناقض نصوص اللائحة مع نصوص القانون ذاته**

1- تعارض المادة 27 من اللائحة التنفيذية وكذلك المادة 21 من القانون ذاته مع نص المادة 29 من القانون وما جرى عليه العرف والقوانين السابقة من أسس تحاسب ضريبي في حالة ترحيل الخسارة الضريبية، وهي أن

الترحيل يتم للمنشأة ككل ولكيانها القانوني ككل وليس لكل عقد طويل الأجل على حده، وتكون الخسارة الضريبية القابلة للترحيل هي ما ينتج عن مقاصة أرباح وخسائر العقود المختلفة التي تعاقدت عليها المنشأة، حيث أباحت المادة 27 من اللائحة من قبلها المادة 21 من القانون الترحيل لخلف وهو ما يجعل اكتساب الوفر الضريبي مؤكد وفوريًا اما الترحيل للأمام فهو وفر محتمل وقد لا يتحقق.

حيث نصت الفقرة الثالثة من البند 3 من المادة 27 من اللائحة على أنه إذا ختم حساب العقد في الفترة الضريبية التي انتهت خلالها تنفيذه بخسارة تخصم هذه الخسارة من ارباح الفترة أولا فإذا لم تكف أرباح الفترة يخصم رصيد الخسارة من الفترات الضريبية السابقة المحددة لتنفيذ العقود خلالها و بما لا يجاوز الأرباح المقدرة والمصرح عنها خلال تلك الفترات الضريبية السابقة ولكل عقد على حده، فإذا تجاوزت الخسارة الناشئة عن تنفيذ العقد الأرباح المقدرة خلال الفترة أو الفترات الضريبية السابقة للعقد، يتم ترحيل باقي الخسائر إلى السنوات التالية أعمالا لحكم المادة 29 من القانون.

وهو ما يتعارض مع حكم المادة 29 من القانون ذاته التي نصت على أنه إذا ختم حساب إحدى السنوات بخسارة تخصم هذه الخسارة نقل سنويًا إلى السنوات التالية وحتى السنة الخامسة ولايجوز بعد ذلك نقل شيء من الخسارة إلى حساب سنة أخرى.

كما أنه يرد للذهن تساؤلا عما إذا ترتب على هذا الترحيل للخلف التي ابتدعته المادة 27 من اللائحة ومن قبلها المادة 21 من القانون قبل نتيجة النشاط في السنوات السابقة من ربح ضريبي لخسارة ضريبية (لأي سبب يرجع لتنفيذ العقد وهو أمر وارد) فكيف سيتم إثبات ترحيل الخسائر في السنوات التالية بعد التحاسب عنها وربما سداد ضرائبها وتقديم إقراراتها

خاصة وأن الخسارة النهائية لأي عقد طويل الأجل لا تظهر إلا عند تصفيته حسابيًا وإقفاله بالدفاتر!

2- تناقض المادة 33 من اللائحة التنفيذية للقانون مع نص المادة 25 من القانون ذاته، حيث أوردت في فقرتها الأخيرة إشارة إلى أن الأصول المعنوية التي يتم إنشائها بمعرفة المنشأة يتم إهلاكها طبقًا للبند 2 من المادة 25 من القانون مع مراعاة استبعاد تكاليف إنشاء الأصل المعنوي التي تم تحميلها ضمن التكاليف في السنوات السابقة وذلك طبقًا لمعايير المحاسبة المصرية، وهو ما لم يرد في نص المادة 25 حيث تناولت المادة شراء أو تطوير أو تحسين أو تجديد أي من الأصول المعنوية التي يتم شراؤها ولم تشر للأصول المعنوية المنشأة بمعرفة المنشأة، بهذا تكون المادة 33 من اللائحة أوردت حكمًا لم يرد في صلب القانون ذاته.

3- تعارض نص المادة 3 من اللائحة التنفيذية للقانون مع نص المادة 6 من القانون 91 لسنة 2005 فيما يتعلق باستبعادها المرتبات وما في حكمها من وعاء الضريبة المحدد للأشخاص الطبيعيين وفقًا لحكم المادة 6 من القانون، والذي على أساسه أشارت في حالة تحقق خسائر من مصادر الدخل المتعددة إلا يتم إجراء الجمع الجبري إلا في حدود صافي الدخل منها وإذا تبقى جزء من هذه الخسائر يطبق بشأنه حكم المادة 29 من القانون والفقرة الثانية من المادة 35 منه بحسب الأحوال، وهو ما يخالف نص المادة 6 من القانون التي نصت على فرض ضريبة سنوية على مجموع صافي دخل الأشخاص الطبيعيين المقيمين وغير المقيمين بالنسبة لدخولهم المحققة في مصر، ويتكون مجموع صافي الدخل من المصادر الأتية (المرتبات وما في حكمها- النشاط التجاري والصناعي- النشاط المهني أو غير التجاري- الثروة العقارية).

وما يؤكد هذا التناقض تجاهل الإقرار الضريبي الوارد بنموذج 27 هذه المادة من اللائحة فيما يتعلق باستبعاد إيراد المرتبات وقيامه بجمع المرتبات على نحو جبري ضمن باقي الأوعية في البنود 101، 102، 103، 104، واشار في البند 114 منه لخصم الضريبة المستقطعة تحت حساب ضريبة المرتبات .

4- تناقض المادة 77 من اللائحة في تطبيقها للمادة 56 من القانون مع قانون الضرائب على الدخل ذاته حيث لم توضح كيف سيتم التطبيق بل ألزمت المتعاملين مع المشروعات المقامة بنظام المناطق الحرة بتوريد ضريبة مستقطعة منهم بنسبة 20% وهوما يخالف المادة 35 من قانون الاستثمار والمناطق الحرة والتي لم تلغي في مواد إصدار القانون 91 لسنة 2005 التي تقضي بعدم خضوع تلك المشروعات لأحكام قوانين الضرائب والرسوم السارية في مصر.

5- خالفت المادة 133 من اللائحة التنفيذية لقانون الضرائب فيما يتعلق بتطبيق المادة 100 نص المادة 35 من قانون الاستثمار رقم 8 لسنة 1997 فيما يتعلق بأن يقدم للمصلحة عند كل طلب دفاتر حساباتها وكل ما تطالب بتقديمه من مستندات، حيث أضافت المادة 133 من اللائحة الشركات المقامة في المناطق الحرة اعتبرتها ضمن المنشأت المعفاة في حين نص قانونها على عدم خضوعها لأحكام قوانين الضرائب ، ولا يخفي عن القارئ مدى الفرق الكبير بين الإعفاء وعدم الخضوع ، فعدم الخضوع أو عدم السريان يعني عدم تحقق الواقعة المنشئة للضريبة أصلاً وبالتالي عدم السريان لعدم تحقق الواقعة المنشئة للضريبة أصلاً ، وبالتالي عدم انطباق أو مخاطبة القانون لها، أما الإعفاء يعني تحقق الواقعة المنشئة للضريبة ومخاطبة القانون لها إلا أنه تقرر بنص القانون إعفاؤها إستثناءًا.

## خامسًا: رؤية المؤلف عن فلسفة المعالجة الضريبية لعوائد القروض المدفوعة إلى شخص غير مقيم في مصر

رغمًا عن استثناء القانون 91 لعام 2005 عوائد القروض التسهيلات الائتمانية التي تحصل عليها لشركات من جهات غير مقيمة من الضريبية إلا أن هناك مشاكل تطبيقية عديدة يتعلق بتفعيلها.

فتطبيقًا لنص المادة (56) من القانون يعفى من الضريبة النصوص عليها في تلك المادة[1].

- عوائد القروض والتسهيلات الائتمانية التي تحصل عليها الحكومة ووحدات الإدارة المحلية وغيرها من الأشخاص الاعتبارية العامة من مصادر خارج مصر.

- عوائد القروض والتسهيلات الائتمانية التي تحصل شركات القطاع العام قطاع الأعمال العام والقطاع الخاص من هذه الضريبة.

بشرط أن تكون مدة القرض أو التسهيل ثلاث سنوات على الأقل.

وقد اشارت اللائحة التنفيذية إلى شرط سريان هذا الإعفاء بالنسبة إذا كان تاريخ القرض سابقًا على تاريخ العمل بهذا القانون من خلال نص المادة رقم (75) من اللائحة التنفذية والذي نص على:

يشترط لسريان الإعفاء المقرر لعوائد القروض طبقًا لحكم الفقرة قبل الأخيرة من المادة (56) من القانون ، ألا تقل مدة القر عن ثلاث سنوات ، وإذا كان تاريخ عقد القرض سابقًا على تاريخ العمل بالقانون فإن الإعفاء يسري على العوائد المستحقة اعتبارًا من تاريخ العمل بالقانون.

---

[1] تنص المادة (56) على أنه تخضع للضريبة بسعر 20% المبالغ التي يدفعها أصحاب المنشآت المقيمة في مصر والجهات غير المقيمة التي لها منشأة دائمة في مصر لغير المقيمين- وذلك دون خصم أي تكاليف منها.

وتتمثل المشكلات التي تتعلق بتلك المادة في الآتي[1]:

1- في حالة قيام شركة مقيمة في مصر بالحصول على قرض من الخارج من خلال عقد قرض مدته أكثر 3 سنوات وبالتالي يحق لها عدم خصم ضريبة من المنبع الواردة بالمادة (56) من القانون إذا قامت الشركة المقترضة في السنة الثانية بسداد القرض بالكامل والتساؤل هو هل يخضع القرض عندئذ لأحكام المادة (56) بالخصم من المنبع وفي حالة الخضوع هل تخضع العوائد المسددة خلال السنة الأولى أم يتم الخضوع اعتبارًا من السنة التالية لسداد القرض؟

ونظرًا لعدم وجود نص صريح لمعالجة مثل هذه المشكلة فإن العبرة بمدة القرض عند إبرام عقد القرض أو الحصول عليه.

وبالتالي إذا كانت مدة القرض أكثر من ثلاث سنوات بناء على اتفاق موقع بين الطرفين وتم حساب العائد الذي سوف يتم سداده على القرض بناء على المدة التي هي أكثر من ثلاث سنوات.

وبالتالي سوف يتم الإعفاء عائد القرض من الضريبة المستقطعة من المنبع حتى ولم تم سداد القرض في فترة أقل من ثلاث سنوات.

2- في حالة الحصول على قرض لمدة أكثر من 3 سنوات وفي السنة الثانية تم زيادة مبلغ القرض من خلال نفس عقد القرض فهل تعد تلك الزيادة قرضًا جديد أم يتم احتسابه ضمن مدة القرض الأصلي؟ ومدى استفادة تلك الزيادة من الإعفاء من الخصم من المنبع على الفوائد المسددة؟

ولا شك أن العبرة بعقد القرض أو المستندات الخاصة بالحصول على القرض ، فإذا ان عقد القرض ينص صراحة على إمكانية زيادة القرض

---

[1] هاني النجار، مدى خضوع عائد القروض والتسهيلات الائتمانية المدفوعة لجهات غيرمقيمة للضريبة المستقطعة من المنبع في ضوء أحكام القانون 91 لعام 2005، المؤتمر الضريبي الحادي عشر للجمعية المصرية للمالية العامة والضرائب، مرجع سابق ذكره.

بالتالي فإن هذا الزيادة لن تعتبر قرضًا جديدًا وذلك بشرط أن يتم توثيق هـذا العقد أو الاتفاق .

أما إذا تم زيادة القرض دون وجود أي مبرر أو سبب أومستندات مؤيـدة لذلك، بالتالي سوف يتم اعتبار هذه الزيادة قرضـًا جديدًا يخـضع للـضريبة المستقطعة من المنبع إذا كانت مدته تقل عن ثلاث سنوات .

3- في حالة الحصول على قرض إلى أكثر من 3 سنوات فهـل ينطبـق عليه عندئذ الإعفاء من الخصم من المنبع الوارد بالمادة (56) من القانون؟

ولا شك أن العبرة بمدة زيادة القرض فإذا تم الزيادة بمدة أكثر من ثـلاث سنوات فإنه سوف يتم الاكتفاء بما تم توريده سابقـًا من الضريبة المستقطعة من المنبع ولا يتم توريد أية مبالغ أخرى ، حيث أن مدة القرض سوف تجاوز مدة ثلاث سنوات ، إما إذا كانت مدة زيادة القرض أقل مـن ثـلاث سـنوات فسوف يتم الاستمرار في خصم الضريبة المنبع وتوريده للمصلحة .

وبناء على ما تقدم فإن الأمر يتطلب الحاجة إلى إصدار تعديل في اللائحة التنفيذية أو أصدار قرار وزاري يتعامل مع تلك المشكلة.

**سادسًا: رؤية المؤلف عن سلبات فلسفة المعاملة الضريبية لأنشطة المنشأت الفندقية والسياحية.**

فبجانب إلغاء الإعفاءات التي كانت مقررة للأنشطة الفندقيـة (الفنـادق) والمنشآت السياحية (وسائل النقل السياحي) بموجب القـانون 8 لـسنة 1998 ومن قبله القانون (1) لسنة 1973 فقد القانون بالمادة 56 والتي تشير إلى أنه يخضع للضريبة بسعر 20% المبالغ التي يدفعها أصحاب المنـشأت الفرديـة والأشخاص الاعتبارية المقيمة في مصر والجهات غير المقيمة التي لها منشأة دائمة في مصر لغير المقيمين في مصر وذلك دون خصم أي تكـاليف منهـا

وتشمل هذه المبالغ مقابل الخدمات ولا يعتبر من قبيل الخدمات نصيب المنشأة الدائمة العاملة في مصر من المصروفات الإدارية ومصروفات الرقابة والإشراف التي تحملها مركزها الرئيسي في الخارج.

وبتطبيق هذه المادة على النشاط السياحي والفندقي فإن المبالغ المنصرفة التي تحملها المنشأة الفندقية والسياحية للبنود الموضحة فيما بعد ستخضع للضريبة بنسبة 20% القانون القديم لم يكن يتضمن إخضاع مقابل هذه الخدمات للضريبة وهي على سبيل ما يلي:

- مقابل مصروفات الخدمات المشتركة (الخدمات والامتيازات الجماعية) والتي تقدم من شركة الإدارة الأجنبية لمجموعة من الفنادق التي تديرها في مصر- طبقـًا لاتفاقيات إدارة وتشغيل الفندق- المتفق عليها بين الشركة المالكة وشركة الإدارة وفق آليات التحميل لتوزيع لهذه المصروفات المشتركة الجماعية .

هي على سبيل المثال الآتي:

- التسويق المركزي والعالمي والمصروفات المتعلقة بهما والمبيعات المركزية والعالمية وتطوير أنظمة العمل.

- إشراف مكتب المنطقة.

عمليات تشغيل وتمويل وموارد بشرية وخدمات هندسية والمبيعات وتوزيعها والتسويق وتكنولوجيا المعلومات.

- مقابل مصروفات الخدمات الخاصة المقدمة من شركة الإدارة لأحد الفنادق التي تديرها في مصر- على سبيل التخصيص- وطبقـًا لاتفاق وآليات تحميلها وهي على سبيل المثال الآتي:

التسويق والإعلان والدعاية والمبيعات المشاركة في المعارض، ووكالات السفر وأنظمة العمل وبرامج التدريب والموارد البشرية وتأمين أعمال

الأضرار التي تصيب الممتلكات والخدمات الهندسية والخدمات القانونية والحجز وبرامج التكريم.

- مقابل الاسشارات (المعونة الفنية) التي توفرها شركات الإدارة العالمية للفنادق المصرية المدارة بشركات إدارة أجنبية وتدفع خارج مصر.

- مقابل استغلال العلامات التجارية لشركات الإدارة الأجنبية العالمية في المجال السياحي والفندقي في مصر.

ولذلك وطبقًا لما تم سرده بعاليه فإن تطبيق المادة (56) من القانون (91) لسنة 2005 يتعارض مع أهداف الدولة لتشجيع المنشأة الفندقية والسياحية على تسويق المنتج السياحي وما تخطط له الدولة بالتوصل إلى تحقيق جلب سياحي مقدر بعدد 14 مليون سائح سنويًا بعد ست سنوات، كما يحد من القدرة على المنافسة الحادة القائمة في السوق السياحية العالمية، بالإضافة إلى أنها لا تتفق مع توجيهات رئيس الجمهورية في تخفيف الأعباء الضربية وملحقاتها على النشاط السياحي الفندقي، ومن هنا يتعين إعادة النظر في المادة (56) الفقرة (3) من القانون رقم (91) لسنة 2005 من خلال اللائحة التنفيذية للقانون ، ومراعاة ذلك وبما يسمح بخصم جميع المصروفات اللازمة والمرتبة بمباشرة النشاط السياحي والفندقي ضمن التكاليف ، وحتى لا تتحمل المنشأة الفندقية والسياحية بأعباء ضريبية إضافية تؤثر بالسلب على التسويق السياحي بارتفاع تكلفة الخدمات بالإضافة إلى تأثير جذب استثمارات جديدة للقطاع .

**سابعًا: رؤية المؤلف عن فلسفة استحداث نظام التقدير الذاتي للضريبة.**

أن التقدير الذاتي للضريبة نظام استحدثه قانون الضرائب الجديد رقم 91 لسنة 2005 بدلاً من التقدير الإداري للضريبة الذي كان مطابقًا في ظل

قوانين الضرائب السابقة واستمر العمل به، ويقصد بالتقدير الذاتي للضريبة ربط الضريبة طبقًا لتقديرات الممول الصافي دخله من واقع إقراره الضريبي دون فحص من جانب الإدارة الضريبية مع الاقتصارعلى فحص عينة محدودة من هذه الإقرارات سنويًا وتوقيع عقوبات مشددة على الممول والحاسب في حالة مخالفة الإقرار للحقيقة.

أما التقدير الإداري فيقصد به قيام الإدارة الضريبية بفحص جميع الإقرارات فحصًا شاملاً فإذا أسفر الفحص عن مطابقة الإقرار للحقيقة ربطت الضريبة من واقعة أما إذا كان مخالفًا للحقيقة قامت الإدارة بتقدير الضريبة من وجهة نظرها .

ولقد رأى المشرع الضريبي ملاءمة الأخذ بهذا الأسلوب كأحد المحاور الرئسية للقانون الجديد اسوة بما هو معمول به في الدول المتقدمة بهدف فتح صفحة جديدة مع الممولين توطيدًا لأواصر الثقة بين الإدارة الضريبية والمجتمع الضريبي ، ويعتبر هذا التحول من أسلوب التقدير الإداري إلى اسلوب التقدير الذاتي بمثابة تغيير جذري في فلسفة النظام الضريبي ، ولقد سبق للإدارة الضريبية تطبيق أسلوب التقدير الذاتي للضريبة بالمنشور العام رقم 21 لسنة 1980 رغم عدم وجود نص تشريعي ، وبمقتضى هذا المنشور عمدت الإدارة الضريبية إلى فحص نسبة مئوية من الإقرارات المستندة إلى دفاتر منتظمة ومعتمدة من محاسب قانوني مع اعتماد باقي الإقرارات الدفترية دون فحص ، وكانت تهدف من وراء ذلك إلى سرعة الإجهاز على أرصدة الفحص المتراكمة تمهيدًا لصدر القانون رقم 157 لسنة 1981 ، لكن سرعان ما تم العدول عن هذه التجربة بعد شهور قليلة لثبوت فشلها عند التطبيق .

وكان نطاق التجربة المشار إليها محددًا للغاية إذا اقتصر على الحـــالات الدفترية فقط اعمادًا على أن المحاسب قد قام بواجبه في مراجعـــة الإقـــرار، ولكن قانون الضرائب الجديد ذهب إلى أبعد من ذلك كثيرًا حيث قضى بـــربط الضريبة طبقـــًا لإقرار الممول والأخذ بنظام الفحص بالعينة وذلـــك بالنـــسبة لجميع الإقرارات الدفترية والتقديرية على حد سواء.

ولما كان من المعلوم أن نسبة لا تقل عن 90% من الممولين الخاضعين للضريبة على دخل الأشخاص الطبيعيين لا يمسكون حسابات منتظمة، لـــذلك فإنه طبقـــًا للقانون الجديد سيتم الربط عليهم طبقـــًا لإقراراتهم دون مراجعـــة من أي جهة وذلك بالنسبة لمن لم يقع منهم ضمن عينة الفحص، مما يتيح لهم فرصة التهرب من أداء الضريبة في الوقت الذي تخضع فيه الإقرارات الواقعة في نطاق العينة للفحص الدقيق بما ينطوي عليه ذلك من الإخلال بمبدأ العادلة الضريبية، لذلك يمكن القول بأن الأسلوب المتبع طبقـــًا للمنشور رقم 21 لسنة 1980 السابق الإشارة إليه كان أفضل مما قضى به القانون الجديد لأن جميع الإقرارات دون فحص في ظل القانون الجديد مع الاقتصار على فحص عينـــة محدودة منها.

عمومًا أن نجاح تطبيق أسلوب التقدير الذاتي للضريبة فـــي الـــدول المتقدمة لا يعني بالضرورة إمكان نجاحه في بيئة ضريبية مختلفة ، فقد يسفر التطبيق في هذه الحالة عن نقيض النتائج المتوقعـــة، لـــذلك يثـــور تساؤل حول فرص نجاح تطبيق هذا الأسلوب في مصر وتبدو أهمية هذا التساؤل بالنظر إلى أن الإقرارات الضريبية عن السنة الضريبية 2005 هي أول إقرارات تقدم في ظل القانون الجديد وتعتبر حصيلتها اختبـــارًا حقيقيًا لفاعلية تطبيق هذا الأسلوب.

ولا شك أن الأخذ بهذا الأسلوب لن يصادف النجاح المأمول به ففي أحسن الأحوال لن يسفر التطبيق إلا عن زيادة كبيرة في نسبة من يتقدمون بالإقرار بغرض تفادي الجزاءات والاستفادة من ميزة احتمال عدم الوقوع في نطاق عينة الفحص، لكن من المتوقع أن تقدم معظم الإقرارات على نحو صوري لا يعبر عن حقيقة الدخول ومن ثم تكون حصيلة الإقرارات منخفضة مقارنة بربط الحصيلة المستهدفة خصوصًا بالنسبة لإقرارات الضريبة على دخل الأشخاص الطبيعيين مما يفقد هذا الأسلوب جدواه المتمثلة في توقيع زيادة الاستجابة الطوعية لأداء الضريبة من واقع وذلك الأسباب الآتية :

**A- انخفاض الوعي الضريبي وارتفاع نسبة التهرب**

ينخفض الوعي الضريبي لدى معظم ممولي الضريبة على دخل الأشخاص الطبيعيين بصفة خاصة بسبب ارتفاع نسبة الأمية وضعف الثقة الضريبية وذلك رغم الحملات الإعلامية الواسعة لتوعية الممولين التي تنظمها الإدارة الضريبية عبر وسائل الإعلام المختلفة للتعريف بالقانون الجديد وحث الممولين على تقديم إقرارات صحيحة.

كذلك تزداد نسبة التهرب الضريبي نتيجة لأسباب عديدة تم في شرحها منها ضعف الانتماء والشعور بعدم المساواة أمام القانون وتدني الخدمات العامة وخصوصًا خدمات التعليم والصحة وعدم اقتناع نسبة كبيرة من الممولين بأهمية الضريبة واعتقادهم بأن أداء الزكاة يغني عن سداد الضريبة، هذا فضلاً عن أسباب تاريخية تتمثل في الخبرة المتوارثة بشأن التعسف في الجباية منذ نظام الالتزام والشك المتبادل بين المواطنين والجهاز الحكومي، ومعظم هذه الأسباب يرتبط بعوامل ثقافية يتعذر تغييرها في الأجل القصير ويحتاج علاجها إلى أجل طويل.

ويترتب على انخفاض الوعي الضريبي وزيادة نسبة التهرب انخفاض نسبة الإقرارات المقدمة وعدم مطابقة معظم الإقرارات المقدمة للحقيقة مما يستحيل معه الاعتماد على أسلوب التقدير الذاتي في ربط الضريبة خصوصًا بالنسبة للضريبة على دخل الأشخاص الطبيعيين، لأن ذلك يعني تنازل عن ، جزء هام من الحصيلة في الوقت الذي تعاني فيه الموازنة العامة للدولة من عجز كبير[1].

وفي الدول المتقدمة حيث يرتفع الوعي وتنخفض نسبة التهرب يزداد الالتزام الطوعي بأداء الضريبة من واقع الإقرارات ، ففي دولة مثل كندا على سبيل المثال تبلغ نسبة الإقرارات المطابقة للحقيقة 80% ، وتنخفض نسبة التهرب إلى 1% ، واستنادًا لذلك يمكن القول بأن الالتزام الطوعي بأداء الضريبة طبقًا للتقدير الذاتي من واقع الإقرار يدور وجودًا وعدما مع ظروف البيئة الضريبية من حيث درجة الوعي الضريبي ومعدل التهرب.

**B- عدم تطابق الأهداف بين الإدارة الضريبية والممولين والمحاسبين**

من الصعب افتراض تطابق الأهداف تمامًا بين الإدارة الضريبية من ناحية وجهود الممولين والمحاسبين من ناحية أخرى، فمن المنطقي أن يكون لكل طرف من أطراف العلاقة أهداف مختلفة يسعى لتحقيقها ، فالإدارة الضريبية تهدف من الناحية الواقعية إلى تحقيق ربط الحصيلة المستهدف أو على الأقل تحقيق أعلى نسبة ممكنة من هذا الربط وتقاعس كفاءتها وما يرتبط بذلك من مزايا بها المعايير ، فضلاً عن السعي لتحقيق أهداف أخرى مثل تدعيم الثقة بينها وبين المجتمع الضريبي وتحقيق العدالة الضريبية ، في حين يهدف الممول بطبيعة الحال إلى تخفيض العبء الضريبي ومن أهداف

---

[1] فتحي عبد الكريم الحلاج، التقدير الذاتي للضريبة في القانون 91 لسنة 2005، الأهرام الاقتصادي، العدد 1943 بتاريخ 2006/4/3.

المحاسب الأساسية حماية نفسه من المسئولية الجنائية عن أخطـاء الإقـرار الضريبي وذلك عن طريق حصر مسئوليته في حدود ضيقة وغلقـاء معظـم المسئولية على عاتق الممول .

وطبقـا لأسلوب التقدير الذاتي في الحالات التقديرية لن تكون هنـاك مراعـاة للإقرارات سواء من جانـب المحاسـب أو الإدارة الـضريبية ، أمـا بالنـسبة ، للإقرارات الدفترية فإن المحاسب يحل محل الإدارة الضريبية في فحـص الـدفاتر والمستندات ، وبالنظر إلى عدم تطابق الأهداف يصبح الأخذ بهذا الأسـلوب أمـرًا غير منطقي لا يستقيم مع الواقع ، فمن الـضروري أن تقـوم الإدارة الـضريبية بواجبها الأساسي في التحقق من صحة جميع الإقرارات المقدمة.

ولقد ثار جدل مؤخرًا بين المحاسبين والإدارة الضريبية حول حدود مسئولية المحاسب عن الإقرار الضريبي بسبب نموذج الإقرار الضريبي الذي اشتمل على إقرار يوقعه الممول أو ممثله القانوني ، والمحاسب الذي أعد الإقرار مما استدعي قيام وزارة المالية بوضـع القواعـد الخاصـة بضوابط اعتماد المحاسب للإقرار وضوابط تحريك الـدعوى العموميـة ضده في حالة المخالفة ولا شك أن هذا الخلاف يؤيد صحة ما تم الذهاب إليه بشأن عدم تطابق أهـداف أطـراف العلاقـة ممـا يهـدد أسـلوب التقدير الذاتي للضريبة بعدم الفاعلية.

**ثامنًا: رؤية المؤلف عن فلسفة المعاملة الضريبية لأنشطة البنوك**

لا شك أن المتبع لنصوص مواد القانون المتبع لنصوص مواد القانون يتضح أنها جاءت في مجملها لغيرصالح البنوك وسوف يتضح ذلك حتما في الأجل المتوسط والطويل ، ولعل أبرز تلك السلبيات ما يلي:

أ- عدم إعفاء عوائد ودائع الأشخاص الاعتبارية لدى البنوك بالرغم من أن التشريعات الضريبية المصرية درجت على إعفاء فوائد الودائع بالنسبة للأشخاص من الإدارة (أشخاص طبيعيين) أو الشركات (أشخاص اعتبارية) من الضريبة على الدخل سواء كان هذا الإعفاء كليًا أو بنسبة 90% ، إلا أن القانون أي إعفاء لتلك الفوائد بالنسبة للأشخاص الاعتبارية (شركات الأشخاص وشركات الأموال).

2- وعلى الرغم من أن القانون قد جاء ينص يعفى ودائع الأشخاص الطبيعيين والمنشآت الفردية إلا أن القانون لم يأت بنص مماثل بالنسبة للشركات ، مما يؤدي إلى عدم لجوء تلك الشركات إلى الإيداع في البنوك ، والبحث عن أوعية استثمارية أخرى توفر عوائد معفاة من الضريبة ، وسوف يؤدي ذلك إلى انخفاض حجم ودائع البنوك وهي التي تمثل المصدر الأكبر لإيرادات البنوك .

3- قصر خصم فوائد القروض والتمويل في حدود نسبة معينة من حقوق الملكية.

جاء القانون ولأول مرة بما يسمى بالمراجعة الضريبية **Thin capitalization**[1] أو اعتماد خصم فوائد التمويل في حدود نسبة من حقوق الملكية فقد نصت المادة 52 من القانون أنه لا يعد من التكاليف واجبة الخصم ما يلي:

---

(1) يقصد بالمراجعة الضريبية تطبيق نسبة ثابتة بين رأس المال المملوك Equity Capital ورأس المال المقترض loan capital بحيث لا يسمح بخصم تكلفة التمويل المرتبط براس المال المقترض الذي يزيد عن نسبة معينة على رأس المال المملوك- لمزيد من التفاصيل يراجع :

- د. مصطفى محمود عبد القادر، الضريبة على أرباح الأشخاص الاعتبارية- دراسة مقارنة بالتطبيق على البنوك الوطنية والدولية، القاهرة، بدون ناشر، 2006، ص 404- 426 .

- العوائد المدينة التي تدفعها الأشخاص الاعتبارية المنصوص عليها في هذا القانون على القروض والسلفيات التي حصلت عليها فيما يزيد على أربعة أمثال متوسط حقوق الملكية وفقـًا للقوائم المالية التي يتم إعـدادها طبقـًا لمعايير المحاسبة المصرية، ولا يسرى هذا الحكم علـى البنـوك وشـركات التأمين، وكذلك الشركات التي تباشر نشاط التمويل التي يصدر بتحديدها قرار من الوزير.

واستثناءًا من هذا الحكم تكون العوائد المدينة واجبة الخصم عن القروض. والسلفيات التي حصلت عليها الأشخاص الاعتبارية فيما يزيد على أربعة أمثال متوسط حقوق المليكة ولا يجاوز ثمانية أمثاله عن المدة التي تبدأ من الـسنة الضريبية 2005 وتنتهي بنهاية السنة الضريبية 2009 وفقـًا للجدول الآتي :

| | |
|---|---|
| 8: 1للسنة الضريبية | 2005 |
| 7: 1للسنة الضريبية | 2006 |
| 6: 1للسنة الضريبية | 2007 |
| 5: 1للسنة الضريبية | 2007 |
| 4: 1للسنة الضريبية | 2009 |

ولقد نصت المادة 58 من اللائحة على أن تشمل العوائد المدينة، كل مـا يتحمله الشخص الاعتباري من مبالغ مقابل ما يحصل عليـه مـن القـروض والسلفيات أيـًا كان نوعها والسندات والأذون وتشمل القروض والـسلفيات، السندات وأية صور من صور التمويل بالدين من خلال أوراق مالية ذات عائد ثابت أو متغير.

ويقصد بحقوق الملكية رأس المال المدفوع مضافـًا إليه كل من الاحتياطيـات والأرباح المرحلة ومخصومـًا منه الخسائر المرحلة، على أن يتم استبعاد فـروق إعادة التقييم المرحلة إلى الاحتياطيات في حالة عدم خضوعها للضريبة.

وفي حالة وجود خسائر مرحلة فإنها تخصم من الأربـــاح المرحلـــة الاحتياطيات فقط ، وتحسب النسبة على أساس إجمالي القروض والسلفيات منسوبًا إلى باقي حقوق الملكية بعد خصم الخسائر المرحلة وبحد أدنـــى رأس المال المدفوع.

ولقد نصت المادة 59 من اللائحة على حساب متوسط حقوق الملكة وفقـًا للمعادلة الأتية:

**(حقوق الملكية أول السنة المالية + حقوق الملكية أخر السنة المالية/2)**

ويحسب متوسط القروض والسلفيات في تطبيق حكم المادة ذاتهـــا، وفقـاً للمعادلة الأتية:

**(رصيد القروض والسلفيات أول المدة + رصيد القروض والسلفيات أخر المدة/2)**

وذلك مع مراعاة استبعاد القروض الحسنة والقروض التي لها عوائد غير خاضعة للضريبة والقروض التي لها فترة سماح لسداد العوائد فقـــط لحين انتهاء هذه الفترة من القروض والسلفيات التي حصل عليها الشخص الاعتباري عند مقارنة نسبة متوسط القروض والسلفيات إلـــى متوســط حقوق الملكية.

وبالرغم من أن النص السابق قد استثنى البنوك من تطبيقه ، إلا أنه يحـــد من لجوء الشركات (الأشخاص والأموال) إلى الاقتراض نظرًا لعدم إمكانيـــة خصم تكاليف التمويل التي تزيد عن الحدود السابقة ، ويجعلها تلجأ إلى أساليب أخرى للتمويل ، مما يؤدي في الأجل الطويل إلى التأثير على حجم الاقتراض من البنوك ، حيث أن تكلفة ذلك التمويل سوف يخضع للضريبة بنـــسبة 20% مما يزيد من تكلفة الاقتراض بالتالي تقلص حجم القروض البنكية.

4- إعفاء فوائد القروض الخارجية مع خضوع القروض المحلية:

جاء القانون بنص غير عادي في المادة 56 والتـــي تعـــالج المـــدفوعات الخارجية في شكل إتاوات أو مقابل خدمات أو فوائد تمويل.

فقد نصت المادة على أن تخضع للضريبة بسعر 20% المبالغ التي يدفعها أصحاب المنشآت الفردية والأشخاص الاعتبارية المقيمة في مصر والجهـــات غير المقيمة التي لها منشأة دائمة مصر لغير المقيمين في مصر وذلـــك دون خصم اي تكاليف منها.

وتشمل هذه المبالغ ما يأتي:

1- العوائد .

2- الإتاوات .

3- مقابل الخدمات .

4- مقابل نشاط الرياضي أو الفنان .

ويعفى من الضريبة المنصوص عليها في هذه المادة عوائـــد القـــروض التسيلات ائتمانية التي تحصل عليها الحكومة وحدات الإدارة المحلية وغيرها من الأشخاص الاعتبارية العامة من مصادر خارج مصر.

كما تعفى شركات القطاع العام وقطاع الأعمال العام والقطاع الخاص من هذه الضريبة بشرط أن تكون مدة القرض أو التسهيل ثلاث ســـنوات علـــى الأقـــل ، ويشترط لسريان هذا الإعفاء المقرر لعوائد القورض ألا تقل مدة القرض عن ثلاث سنوات، وإذا كان تاريخ عقد القروض سابقـــًا على تاريخ العمـــل بالقـــانون فـــإن الإعفاء يسري على العوائد المستحقة اعتبارًا من تاريخ العمل بالقانون.

وتلتزم المنشآت والأشخاص والجهات المشار بحجـــز مقـــدار الـــضريبة المستحقة وتوريدها إلى مأمورية الضرائب المختصة خلال الخمسة عشر يوما التالية من الشهر التالي للشهر الذي تم فيه الخصم .

ولا شك أن الإعفاء المطلق للقروض من الخارج بالنسبة للحكومة ووحدات الإدارة المحلية والأشخاص الاعتبارية العامة والإعفاء للقروض التي يقل مدتها عن ثلاث سنوات بالنسبة لشركات القطاع العام وقطاع الأعمال العام والقطاع الخاص وعدم وجود إعفاءات مماثلة للإقراض من البنوك المحلية يعطي ميزة تنافسية نسبية للبنوك الأجنبية على المحلية البنوك المحلية ويؤثر على حجم الإقراض من البنوك المحلية، وبالتالي يتعاظم الأثر السلبي على تلك البنوك على المدى الطويل وسوف يترتب على ذلك لجوء الشركات إلى الإقتراض من خارج مصر وعدم اللجوء للبنوك المحلية للحصول على تلك القروض نسبيـًا مما قد يؤدي إلى تقلص حجم القروض وبالتالي التأثير السلبي على إيرادات البنوك من الإقراض[1] .

**تاسعًا: رؤية المؤلف عن فلسفة القانون الخاصة بقاعدة العدالة الضريبية**

1- اختلاف المعاملة الضريبية بين المادة 110 ، والمادة 112 من ذات القانون بشكل لا مبرر له حيث تنص المادة 110 من القانون على أن يستحق مقابل تأخير على:

A- ما يجاوز مائتي جنيه مما لا يؤدي من الضريبة الواجبة الأداء حتى لو صدر قرار بتقسيطها وذلك اعتبارًا من اليوم التالي لانتهاء الأجل المحدد لتقديم الإقرار.

B- ما لم يورد من الضرائب أو المبالغ التي ينص القانون على حجزها من المنبع أوتحصيلها وتوريدها للخزانة العامة ، وذلك اعتبارًا من اليوم التالي لنهاية

---

(1) عبد الله العادلي، قانون الضريبة على الدخل رقم 91 لسنة 2005 وأثره على البنوك، بحث منشور بمجلة المؤتمر الضريبي الحادي عشر للجمعية المصرية للمالية العامة والضرائب، مشكلات ومعوقات التطبيق ومقترحات الحلول 19-22 يونيو 2006، دار الدفاع الجوي- القاهرة.

المهلة المحددة للتوريد طبقـًا لأحكام هذا القانون ، ويحسب مقابل التأخير المـشار إليه في هذه المادة على أساس سعر الائتمان والخصم المعلن من البنك المركزي في الأول من يناير السابق على ذلك التاريخ مضافـًا إليه 2%.

ووجه الخلاف في احتساب مقابل التأخير على الممول وذلك اعتبارًا مـن اليوم التالي لانتهاء الأجل المحدد لتقديم الإقرار، وما لم يورد من الضرائب أو المبلغ التي ينص القانون على حجزها من المنبـع أو تحـصيلها وتوريـدها للخزانة العامة، وذلك اعتبارًا من اليوم التالي لنهاية المهلة المحـددة للتوريـد طبقـًا لأحكام هذا القانون، ويحسب مقابل التأخير المشار إليه في هذه المـادة على أساس سعر الائتمان والخصم المعلن من البنك المركزي في الأول مـن يناير السابق على ذلك التاريخ مضافـًا إليه 2%.

بينما تلتزم المصلحة برد الضرائب والمبالغ خلال خمسة وأربعـين يومًا من تاريخ طلب الممول وإلا استحق عليه مقابل أخير على اسـاس سعر الإئتمان والخصم المعلن من البنك المركزي في الأول مـن ينـاير السابق على تاريخ استحقاق الضريبة مع خصم منها 2% أي يتم معاقبة الممول على تأخير المصلحة في السداد وكان ينبغي حـذفها أو تحميلهـا على المصلحة.

2- اختلاف المعاملة فيما يتقاضاه رؤساء أعضاء مجالس الإدارة والمـديرين في شركات الأموال من مكافآت وبدلات العضوية للضرية على المرتبات.

فوفقـًا لنص المادة (9) من القانون تسري الضريبة على المرتبات ومـا في حكمها على النحو التالي:

مرتبات ومكافآت رؤساء وأعضاء مجلس الإدارة والمديرين في شـركات الأموال مقابل عملهم الإداري.

كما تنص المادة من الكتاب الثالث (الضريبة على أرباح الأشخاص الاعتبارية):

لا يعد من التكاليف واجبة الخصم ما يأتي:

1. ...............................

2. ...............................

3. ...............................

4. ما يحصل عليه رؤساء وأعضاء مجالس الإدارة من مكافآت العضوية.

من النصين السابقين يتضح مدى وجود تفرقة في المعاملة الضريبية بين ما يتقاضاه رؤساء وأعضاء مجالس الإدارة في شركات القطاع العام والأعمال العام من غير المساهمين حيث أخضعها المشرع بالكامل للضريبة على المرتبات، في حين أخضع ما يتقاضاه رؤساء وأعضاء مجالس الإدارة والمديرين في شركات الأموال مقابل العمل الإداري للضريبة على المرتبات.

بل الأكثر من ذلك ما ورد في المادة (52) من القانون بند (4) من اعتبار ما يحصل عليه رؤساء وأعضاء مجالس الإدارة في شركات الأموال من بدلات ومكافآت العضوية ليست من التكاليف الواجبة الخصم وهو ما يعني خضوعها ضمن وعاء الضريبة على أرباح شركات الأموال رغم أنها دخل شخص طبيعي، ومما يعني أيضًا أن الشركة ستتحمل بعبء ضريبة على أرباح لم تتحقق أصلاً وهو ما يتنافى مع قواعد العدالة الضريبية.

3- ألغى القانون في المواد (9-16) الإعفاءات التالية التي كانت مقررة في ظل القانون رقم (157) لسنة 1981:

A- إلغاء الإعفاء المقرر لبدل طبيعة العمل بواقع 480 جنيهًا سنويًا.

B- إلغاء الإعفاء المقرر لبدل التمثيل أوبدل الاستقبال بواقع 2500 جنيه سنويًا أو المرتب أيهما أقل.

C- إلغاء الإعفاء المقرر لحوافز الانتاج في حدود 100% من المرتب أو 3000 جنيه في السنة أيهما أقل.

ويشترط ألا يزيد مجموع بدلات طبيعة العمل والتمثيل والاستقبال وحوافز الانتاج المعفاة من الضريبة على أربعة آلاف جنيه سنويًا.

هذا في الوقت الذي أبقى فيه قانون الضريبة على الدخل رقم (91) بمقتضى المادة (13) مه على الإعفاءات الضريبية الأخرى المقررة بقوانين خاصة مثل بدلات طبيعة العمل والتمثيل التي تمنح لبعض الفئات في الحكومة والجامعات والقضاء وزارة الداخلية ، مع عدم منحها للحاصلين عليها بدون قوانين خاصة الذين يمثلون القاعدة العرضة من الممولن، مما يعني عدم المساواه بين ممولي الضريبة ، ومحاباة فئات اجتماعية معينة على حساب الفئات الأخرى ، وهو ما يعمق الإخلال بمبدأ العدالة الضريبية ، الأمر الذي يثير شبهة عدم الدستورية لعدم تحقيق المساواة في المعاملة الضريبية لتلك البدلات والحوافز داخل أفراد الطبقة الواحدة ، وهم أصحاب المرتبات وما في حكمها، فالجميع تعتبر إيراداتهم نتاجًا لعنصر العمل وحده .

**عاشرًا: رؤية المؤلف عن فلسفة ملائمة ومبررات المبالغ والمعدلات الحكمية في القانون**

أورد المشرع في مواد القانون مجموعة من الأحكام التي تتعلق بتحديد مبالغ ومعدلات معينة في عديد من المواقع، وقد توسع المشرع في تقرير تلك المبلغ والمعدلات الحكمية في الضريبة على دخل الأشخاص الطبيعيين ، حيث تم إدخال مبالغ ونسب جديدة لم يكن لها وجود من الأصل ، ويثور التساؤل

عن مدى وجود مبرر لذلك ومدى وجود مبرر لذلك ومدى ملائمة ذلك على النحو التالي.

**A- إيرادات المرتبات وما في حكمها**

1- المادة (13) من القانون بإعفاء:

- مبلغ 4000 جنيه إعفاءًا شخصيًا سنويًا للممول.

- يشترط في خصم أقساط التأمين على الحياة واشتراكات العاملين في صناديق التأمين الخاصة ألا يزيد جملة ما يخصم للممول عن 15% من صافي الإيراد أو 3000 جنيه أيهما أكبر.

2- المادة (11) من اللائحة التنفيذية التي حددت المقصود بالمزايا العينية والنقدية وتقدير المزايا العينية على النحو التالي:

20% من قيم الوقود والتأمين والصيانة الدورية لسيارات الشركة التي توضع تحت التصرف الشخصي للعامل.

20% من نفقات الهواتف المحمولة القروض أو السلفيات المقدمة من صاحب العمل فيما يجاوز إجمالي ما يحصل عليه العامل خلال الستة أشهر السابقة على حصة له على القرض بدون عائد أو بعائد يزيد عن 7% (وتحدد قيمة الميزة بنسبة 7% أو بالفرق بين سعر عائد القرض وبين سعر العائد المشار إليه إذا كان سعر عائد القرض أقل من 7%.

**B- الأرباح التجارية والصناعية**

1- ما ورد بالمادة (22) من القانون (المادة (28) من اللائحة التنفيذية والتي حددت المقصود بالتكاليف والمصروفات التي لم يجر العرف على

إثباتها بمستندات، بحيث لا تزيد تلك المصروفات بما في ذلك الإكراميات عن 7% من إجمالي المصروفات العمومية والإدارية المؤيدة بمستندات.

2- المادة (25) من القانون فيما يتعلق بتحديد نسب الإهلاكات الضريبية.

3- المادة (27) من القانون فيما يتعلق بخصم نسبة 30% من تكلفة الألات والمعدات المستخدمة في الاستثمار في مجال الانتاج سواء أكانت جديدة أو مستعملة.

4- المادة (23) من القانون فيما يتعلق بالتبرعات والإعانات المدفوعة للجمعيات والمؤسسات الأهلية المصرية المشهرة ولدور العلم والمستشفيات.... بما لا يجاوز 15% من الربح السنوي الصافي للممول.

5- نص المادة (23) من القانون فيما يتعلق بأقساط التأمين التي يعقدها الممول ضد عجزه أو وفاته وذلك بحيث لا تجاوز قيمة الأقساط عن 3000 جنيه في السنة.

6- نص المادة (23) من القانون فيما يتعلق بالمبالغ التي تستقطعها المنشأة سنويًا من أموالها أو أرباحها لحساب الصناديق الخاصة للتوفير أو الإدخار أو المعاش . وذلك بما لا يجاوز 20% من مجموع مرتبات وأجور العاملين بها .

**C- إيرادات المهن غير التجارية**

1- نص المادة (35) من القانون الذي يقضي بأنه يخصم من إجمالي إيراد الممول جميع التكاليف والمصروفات اللازمة لتحقيق الإيراد من واقع الحسابات المنتظمة المؤيدة بالمستندات . ويكون الخصم بنسبة 10% في حالة عدم إمساك دفاتر منتظمة.

2- نص المادة (33) من القانون في مجال ما يعد من التكاليف فيما يتعلق بالمبالغ التي يؤديها الممول إلى نقابته أو أقساط التأمين على الحياة . بشرط ألا يزيد جملة ما يعفى للمول من صافي الإيراد الخاضع للضريبة بالنسبة لهذين البندين على 3000 جنيه سنويًا.

3- نص المادة (34) الذي يقضي بخصم التبرعات والإعانات المدفوعة للجمعيات والمؤسسات الأهلية المشهرة ولدور العلم والمستشفيات والمؤسسات البحث العلمي . بما لا يجاوز 15% من صافي الإيراد السنوي.

**D- إيرادات الثروة العقارية**

1- نص المادة (38) من القانون على تحديد إيرادات الأطيان الزراعية على أساس القيمة الإيجارية المتخذة اساسًا لربط الضريبة . بعد خصم 30% مقابل جميع التكاليف والمصروفات.

2- نص المادة (39) من القانون على تحديد إيرادات العقارات المبنية على أساس إجمالي القيمة الإيجارية المتخذة أساسًا لربط الضريبة . بعد خصم 40% مقابل جميع التكاليف والمصروفات.

3- نص المادة (38) فيما يتعلق بتحديد إيرادات الاستغلال الزراعي للمحاصيل البستانية عن طريق الفاكهة المنتجة . بعد خصم 20% من تلك الإيرادات مقابل جميع التكاليف والمصرفات.

4- نص المادة (40) الخاصة بسريان الصريبة على الإيرادات الناتجة من تأجير أي وحدة مفروشة أو جزء منها . على أساس قيمة الإيجار الفعلي مخصومًا منه 50% مقابل جميع التكاليف والإيرادات.

5- مادة (42) الخاصة بفرض ضريبة لسعر 2.5% على إجمالي الإيرادات الناتجة عن التصرف في العقارات المبنية أو الأراضي داخل كردون المدينة.

**E- الضريبة على أرباح الأشخاص الاعتبارية**

بخلاف ما ورد بأن تطبيق الأحكام المطبقة على أرباح النشاط التجاري والصناعي تضمنت تلك الضريبة المبالغ والمعدلات الحكمية التالية :

1- تنص المادة (52) على عدم اعتبار تكاليف العوائد التي تدفعها الأشخاص الاعتبارية المنصوص عليها في المادة (47) من القانون على القروض والسلفيات التي حصلت عليها فيما يزيد على أربعة أمثال متوسط حقوق الملكية .

2- نص المادة (52) على عدم اعتبار المبالغ التي تجنب لتكوين أو تغذية المخصصات على اختلاف أنواعها من التكاليف عدا 80% من مخصصات القرض التي تلتزم البنوك بتكونيها.

## حادى عشر : رؤية المؤلف عن فلسفة القانون فى تحديد نطاق الضريبة وسعرها

### A- نطاق سريان الضريبة وسعرها

| | الشخص الطبيعى | الشخص الاعتبارى |
|---|---|---|
| 1- الممول | 1- شخص مقيم<br>2- منشأة فردية<br>3- شخص غيرمقيم بالنسبة لدخله المحقق فى مصر . | 1- شخص مقيم لأرباحه من مصر أو خارجها.<br>2-شخص غير مقيم بالنسبة لأرباحه المحققة خلال منشأة دائمة فى مصر. |
| 2- مصادر صافى الدخل | مجموع صافى الدخل من المصادر التالية :-<br>- مرتبات وما فى حكمها .<br>- نشاط تجارى وصناعى .<br>- نشاط مهنى أو غير تجارى .<br>- ثروة عقارية . | صافى الارباح الكلية |
| 3- حد الاعفاء | ما يجاوز 5000 جنيه من مجموع صافى الدخل . | ـــــ |
| 4- أسعار الضريبة | سعر تصاعدى على النحو التالى :<br>أكثر من 5000 حتى 20000 10% .<br>أكثر من 20000 حتى 40000 15% .<br>أكثر من 40000 20% . | سعر نسبى على النحو التالى :-<br>40% أرباح هيئة قناة السويس والهيئة العامة للبترول والبنك المركزى .<br>40.55% شركات البحث عن البترول والغاز.<br>20% باقى الاشخاص الاعتبارية . |

باستقراء فلسفة القانون فيما يتعلق بنطاق سريان الضريبة وسعرها يتضح الأتى ان القانون قد أدرج :

ارباح المنشآت الفردية ضمن الضريبة على دخل الاشخاص الطبيعيين ، فى حين أخضع أرباح شركات الاشخاص والواقع ضمن الضريبة على دخل الاشخاص الاعتبارية .

ولا شك أن ذلك قد يترتب عليه عدة آثار أهمها :

1- الحد من الاهمية النسبية للضريبة على دخل الاشخاص الطبيعيين حيث أن اخضاع نصيب كل شريك ( شخص طبيعى ) فى شركات الاشخاص ضمن الضريبة على دخل الاشخاص الاعتباريين ربما قد انهى الأهمية النسبية للضريبة على مجموع دخول الاشخاص الطبيعيين .

2- إن البعد القانونى للمنشأة الفردية يتشابه لحد كبير مع نظيره فى شركات الاشخاص رغماً عن اختلاف المعاملة الضريبية فى ظل القانون 91 لسنة 2005.

ولذلك فأن رؤية المؤلف فى هذا الشأن تنصب على الأتى :

1- إخضاع ارباح المنشات الفردية للضريبة على ارباح الاشخاص الاعتبارية ، وفلسفة تلك المعالجة هى فرض معاملة متماثلة للمنشآت المتشابهه والتى تقوم على الاساس الشخصى من جهة ومن جهة أخرى أخضاع تلك المنشآت الفردية للمعايير المحاسبية عند اعداد قوائمها المالية.

2- إعادة النظر فى الاسعار الضريبية وحد الاعفاء على أساس :

a- تقرير حد إعفاء للشخص الطبيعى على النحو التالى:

| الحالة الاجتماعية | الأعزب | المتزوج ويعول | المتزوج |
|---|---|---|---|
| حد الإعفاء للرجل | 6000 جنيه | 12000 جنيه | 9000 جنيه |
| حد الإعفاء للمرآة | 4800 جنيه | 9000 جنيه | 6000 جنيه |

b- تعديل الأسعار الضريبية على دخول الأشخاص الطبيعيين على النحو التالي :

| | |
|---|---|
| حتى 24000 جنيه | %10 |
| أكثر من 24000 جنيه حتى 28000 جنيه | %15 |
| أكثر من 48000 جنيه | %20 |

C- توحيد سعر الضريبة لكافة المشروعات التى تعمل فى مجــال البتـــرول والغاز بنسبة 40% وألغاء سعر الضريبة 40.55 لشركات البحث عن البترول والغاز لعدم مغزى الفرق بالنسبة المئويه 0.55 .

**ثانى عشر : رؤية المؤلف فى فلسفة تحديد الدخل الذى يخضع للضريبة**

| | الضريبة على الاشخاص الطبيعيين | الضريبة على الاشخاص الاعتباريه |
|---|---|---|
| يتحدد صافى الربح على اســـاس اجمالى الربح بعد خصم جميـــع التكاليف والمصروفات اللازمـــة لتحقيق ذلك الربح . | مواد 22 - 30 | مواد 51-55 |

فى ضوء تحليل المواد 22- 30 من القانون الخـــاص بالـــضريبة علـــى الأشخاص الطبيعيين ، والمواد 51- 55 الخاصه بالضريبه على الأشـــخاص الأعتباريه يرى المؤلف :

1-إقتصار الضريبة على ايرادات المرتبات على ما يتم حجزه عن طريق أصحاب الاعمال أو الملتزمين بدفع المرتبات بحيث :-

- يكون حد الاعفاء وسعر الضريبة حسب ما اقترحه المؤلف .
- أن يتم سداد مبلغ الضريبة على المرتبات شهريا .
- إلتزام أصحاب العمل بتقديم أقرار نصف سنوى يتم من واقعه عمل أى تسويات

- إلغاء المبالغ والمعدلات الحكمية التى تضمنها القانون فيما يتعلق بالاستبعادات وتقدير المزايا العينية وما إلى ذلك.

- تبسيط نظام المحاسبة للضريبة على المرتبات بحيث يتم إلغاء أى تعقيدات .

2- درجت جميع التشريعات الضريبية ابتداء من القانون 14 لسنة 1939 حتى القانون 91 لسنة 2005 على استخدام نفس الصياغة القانونية دون استخدام صياغات محاسبية فى تحديد صافى الارباح التى تخضع للضريبة للدرجة التى ذهب معها بعض الكتاب للقول بأن:

لو تم استخدام علم المحاسبة فى تطبيق قوانين الضرائب لتيسر التغلب على كثير من المشاكل فى الحياة العمليه والتى يكون مرجعها بصفة أساسيه شرح قوانين الضريبة من الناحية القانونية البحته دون صياغتها فى قالب محاسبى (1) .

وفى الحقيقة ربما أول تشريع ضريبى يتناول صياغة محاسبية لتحديد صافى الربح هو نص المادة (17) الفقرة الثانية من القانون رقم 91 لسنة 2005 والتى قضت بما يلى :

" يتحدد صافى الربح على اساس قائمة الدخل المعدة وفقاً لمعايير المحاسبة المصرية ، كما يتحدد وعاء الضريبة بتطبيق أحكام هذا القانون على صافى الربح المشار إليه " .

إلا أن القانون لم يختلف كثيراً فى باقى أحكام مواده عن باقى القوانين السابقة عليه .

ولاشك أن ذلك الأمر يترتب عليه عدة أثار أهمها :

1- لختلاف الربح المحاسبى عن الربح الضريبى الامر الذى يلحق الممولين

---

(1) د. عبد القادر حلمى ، الضريبة على إيرادات القيمة المنقوله ، دار النهضة العربية ، 1966 .

بأضرار وخسائر نتيجة سدادهم لضرائب وغرامات على ارباح لـم تتحقـق بالفعل ، الامر الذى أكد البعض عليه بأن سعر الضريبة بالفعل يبلـغ 200% وليس 20%.

2- تناقض كثير من المعالجات الضريبية مع المعالجات المحاسبية التـى تتضمنها معايير المحاسبة الدولية أو المصرية ، وقد تم الاشارة فى هذا الكتاب إلى العديد من تلك المتناقضات والتعارضات لعل أهمها مـا جـاء بمعالجـة الاصول الثابتة والعقود طويلة الاجل وتكاليف الاقتراض وما إلى ذلك ....) .

ولذلك يقترح المؤلف فى هذا الشأن ما يلى :

1- تطبيق المعايير المحاسبية فى الحقيقة والمظهر عند تحديـد صـافى الارباح التى تخضع للضريبة ، حيث أن ذلك من شأنه :

- احترام مهنة المحاسبة وإضفاء قيمة عليها وتقدير دور المهنة فى المجتمع .

- قيام الممولين بسداد الضريبة من واقع ارباحهم الثابتة فى القوائم المالية المعتمدة وفقاً لمعايير المهنة الخاصة بالمحاسبة والمراجعة .

- عدم سداد الممولين للضريبة من رأس المال الذى يعد ضـمانا حقيقيـا لحقوق الطرف الثالث ( الدائنين والبنوك والمستثمرين ...إلخ ) .

- إن سداد الضريبة على الفروقات الناتجة عن التقدير الـذاتى للممـول للضريبة والتقديرات الادارية عن مصلحة الضرائب أمر له اثار سيئة حيـث أنه سيؤدى إلى تهرب الممول من الضريبة ، كما يعرضه لغرامات وعقوبات مثل الحبس وخلافه .

3- إلغاء أيه مبالغ أو معدلات حكمية فرضت عن طريق القائمين علـى السياسة والتشريعات الضريبية عند تحديد ارباح النشاط التجارى والـصناعى على سبيل المثال عديد من التكاليف والمصروفات واجبة الخصم مثل المبـالغ

المدفوعة لأغراض التامين او صناديق التوفير او الادخار أو المعاش أو التبرعات أو الاهلاك سواء العادي أو المعجل أو تكاليف الاقتراض والمراجحة الضريبية والمخصصات والمصروفات التى لم يجر العرف على إثباتها بمستندات .

4- أعادة النظر فى فلسفة الفكر الضريبى فى القانون رقم 91 لسنة 2005 فيما يتعلق بالإهلاك والذى جعله المشرع كله اهلاك معجل فكيف يتم اهلاك الألات فى السنة الاولى بنسبة 55%( 25% اهلاك عادى +30% احلال معجل فى السنة الأولى ) ، وما تلك النسب المغالى فيها وانعكاستها المحاسبية على القيم الدفترية للأصول الثابتة فى السجلات والقوائم المالية.

5- إطلاق ترحيل الخسائر لتخصم من الارباح التالية دون حد او قيد زمنى حكمى أو عشوائى .

فما هو الاساس العملى لترحيل تلك الخسائر للأمام لمدة خمس سنوات ، فلا شك أن ذلك القيد الزمنى يترتب عليه سداد الضريبة على رأس المال وتشبه تلك المعاملة الإجراء الخاطىء حين توزع الشركة أرباحاً على مساهميها أو العاملين بها دون إستنفاذ الخسائر المرحلة التى حققتها الشركة فى سنوات سابقة .

6- إعادة النظر فى سياسة الحوافز الضريبية التى قررها القانون 91 لسنة 2005.

ومن المتعارف عليه أن الحوافز تتضمن الأعفاءات سواء المطلقة أو المقيدة زمنيا والمعدلات التمييزيه وما إلى ذلك ، ومن مظاهر تلك السياسة ما يلى :-

1- تجاهل وجود حوافز ضريبية لأنشطة التصدير أو الصناعة .

2- تجاهل وجود حوافز ضريبية لإحلال الألات واستبدالها وتجديدها .

3- تجاهل وجود حوافز ضريبية للأنشطة والمشروعات المتعثرة أو ذات المخاطر .

4- مدى جدوى وجود أعفاءات لايرادات أصحاب المهن الحرة المقيدين كأعضاء عاملين فى نقابات المهن .

5- تجاهل وجود حوافز ضريبية للمشروعات السياحية فى مناطق سيناء .

6- جدوى الاعفاءات المطلقة للمنشآت التعليمية [1] ، ومشروعات المناطق الحرة التى تخضع للضريبة .

إقرار نظام محاسبة ضريبية مبسط للممولين الذين يزاولون الحرف أو المهن غير التجارية أو الحرة أو المنشآت الصغيرة يختلف عما هو مقرر للأنشطة التجارية أو الصناعية غير الصغيرة.

## ثالث عشر : رؤية المؤلف فى فلسفة نظام الضريبة المستقطعة من المنبع والخصم تحت حساب الضريبة

| | الجهة الدافعة | السعر | بيان المبالغ |
|---|---|---|---|
| الضريبة المستقطعة من المنبع | إجمالى المنشآت الفردية والاشخاص الاعتبارية | %20 | - العوائد والاتاوات ومقابل الخدمات ونشاط الرياضى والفنان . |
| | | %20 | - العمولة والسمسرة المدفوعة لأى شخص طبيعى . |
| الخصم | الجهات الحكومية وشركات قطاع الاعمال الخاص .... | | - المبالغ المدفوعة إلى اشخاص القطاع الخاص تزيد عن 300 جنيه مقابل :- |

(1) توسعت الحكومة فى الفترة الأخيرة فى فتح الجامعات والمعاهد الخاصة والمنشآت التعليمية التى تتقاضى الآلاف من الجنيهات من الطلاب الذين يدخلون أى كلية يرغبونها مقابل أموال باهظة ، وتحقق تلك المنشآت أرباحا طائلة لا تخضع للضريبة وليس هناك أيه حكمة من منح أعفاء مطلق لتلك المنشآت التعليمية التى تتكاثر بدرجة غريبة لاحكمة لها ، الأمر الذى أدى إلى إنهيار التعليم فى مصر .

| | | |
|---|---|---|
| | 5% | العمولة أو السمسرة . |
| | 0.5% | الشراء أو للتوريد أو للمقاولات . |
| | 2% | الخدمات . |
| | 5% | المبالغ المدفوعة إلى أصحاب المهن الحرة التى تزيد عن 100 جنيه . |

ولاشك أن نظام الضريبة المستقطعة من المنبع أو الخصم تحت حساب الضريبة هى أكثر النظم الضريبية ملائمة فى البيئة المصرية ، حيث أن التطبيق العملى قد أكد على نجاحه فى مصر بصفة عامة ، إلا أن هناك عديد من النواقص التى تشوب تطبيق ذلك النظام وتؤثر بالفعل على فعاليته على النحو التالى :-

**1- عدم شمول تطبيق ذلك النظام**

حيث أن ذلك النظام يقتصر تطبيقه على بعض المعاملات وليس جميعها ، ومن وجه نظر المؤلف هناك ضرورة للأتى :-

- تطبيق نفس نسبة الضريبة المستقطعة من المنبع على المبالغ المدفوعة كعوائد قروض تحصل عليها الاشخاص الاعتبارية من مصادر خارج مصر ، حيث أن الأعفاء يتنافى مع قواعد العداله .
- تطبيق نظام الخصم على معاملات الاكراميات أو التبرعات لجهات غير منصوص عليها كتكاليف واجبة الخصم أو الايجار أو النقل وما إلى ذلك .

**2- تباين نسب الخصم تحت حساب الضريبة**

- حيث يتضح عدم وجود اختلاف فى نسب الخصم تحت حساب الضريبة حيث تتفاوت النسبة من 0.05% على المشتريات لتصل إلى 5% لخدمات المهن الحرة ، ولا شك أن ذلك الإختلاف ليس له مغزى بل أنه يسبب الظلم تماما لأصحاب المهن غير التجارية (مقارنة بالخدمات 2%) ، ولذلك يقترح المؤلف توحيد تلك النسبة لتصبح 1% على كافة المعاملات تحت حساب الضريبة .

## رابع عشر : رؤية المؤلف فى فلسفة القانون فى توفير أليات حماية لمكافحة التهرب الضريبى

لم يقدم القانون رقم 91 لسنة 2005 ألية فعالة جديدة لمواجهة التهرب الضريبى ، حيث ظل ساكنا مكتوف اليد أمام مواجهة عديد من الانشطة التى تمثل حالات تهرب صارخ من الضريبة ، على سبيل المثال وليس الحصر .

التصرفات العقارية سواء الخاصة بتقسيم الاراضى للتصرف فيها أو البناء عليها ، أو تشييد أو شراء العقارات لحسابهم بقصد بيعها ، وكذلك الارباح الناتجة من تأجير المحلات أو الشقق أو الارباح التى تتحقق نتيجة العمليات التى يقوم بها السماسرة أو أعمال الوساطة لشراء أو بيع أو تأجير العقارت أو أى نوع من السلع والخدمات ، أو نشاط الدروس الخصوصية ، أو الاكراميات المدفوعة أو المرتبات أو أيه مبالغ يتم الحصول عليها ولا تخضع للضريبه وما إلى ذلك .

وللتوضيح لم يضف القانون أى جديد بخصوص مواجهة التهرب الضريبى الصارخ للإيرادات الناتجة عن التصرف فى العقارت أو الاراضى داخل كردون المدينة أيا كان ذلك التصرف ، حيثساير باقى التشريعات السابقة فى فرض ضريبة بسعر 2.5%(وبغير أى تخفيض) على إجمالى الايرادات الناتجة من ذلك التصرف .

ولتوضيح السكوت التشريعى عن توفير أيه أليه إيجابيه لمواجهة تلك التصرفات يفترض أن أحد الاشخاص الطبيعيين الذين يحترفون هذا النشاط قام بشراء أرض بمدينة نصر بأسم ابنه أو أحد شركاءه (شركاء المقاصة) بمبلغ 5000000 جنيه ثم قام ببناء عمارة مكونة من أحد عشر دور بالإضافة إلى محلين أسفل العقار ثم قام ببناء عمارة على تلك الارض وتكلف مقابل ذلك

مبلغ 3000000 جنيه ، وقام الممول بأسم الابن أو أحد الشركاء المسجل اسمه على الارض ببيع شقق العمارة بمبلغ أحد عشر مليون جنيه ، كما باع المحلين بمبلغ 2 مليون جنيه .

أى أن الممول بأسم ابنه أو شريكه قد ربح مبلغ 5000000 جنيه (13000000 جنيه – 8000000 جنيه).

وتطبيقاً للقانون كان من المفروض أن يسدد ذلك الممول ( المحترف ) مبلغ 125000 جنيه بأسم ابنه أو شريكه تطبيقاً لنص المادة (42) من القانون ، ويتم ذلك للأسف عند تسجيل تلك الشقق فى الشهر العقارى (أن يتم تسجيلها) وقت تسجيلها والتى تحدث فى وقت زمنى لاحق بشكل كبير لعملية البيع والتصرف .

إلا انه للأسف فإن ذلك المبلغ الضعيف لم يتم سداده (الغريب أن 2.5% السعر القطعى يفتقد لأى أساس علمى ومخالف لأبسط قواعد العدالة ...)[1]، على أى حال لم يسدد الممول أى ضريبة خلال خمس أعوام (وحتى تاريخه) للأسباب التالية :-

- أن الممول بأسم ابنه أو شريكه قد قام بإبرام عقود مع المشترين لا تتفق مع الحقيقة حيث لا تمثل $\frac{1}{10}$ من القيمة الفعلية .
- أن الملاك أو الشاغلين لتلك الشقق لم يقوموا بتسجيلها لدى الشهر العقارى طوال خمسة أعوام ( ولن يسجلونها لأسباب مختلفة معروفة لا داعى لذكرها ).

والغريب أن القانون الجديده لم يوفر أى أليه مبتكرة لمواجهة ذلك التهرب على الرغم من أن المشكلة واضحة وحلها سهل .

---

[1] تم تحديد ذلك السعر القطعى فى بادىء الأمر بواقع 5% فى القوانين السابقة ، إلا أن الوزارة بغرض تشجيع الممولين لسداد تلك الضريبة على أجمالى التصرفات قد قامت بتخفيضها بواقع النصف .

ويقترح المؤلف فى هذا الشان الألية المبسطة التالية لمعالجة أحد أهم أمثلة التهرب الضريبى التى وضحها المثال الواقعى السابق :

1- إن بناء عقار على أرض يستلزم الحصول على تراخيص عديدة من الحى والكهرباء ...إلخ ، وبالتالى فحتى يحصل الممول على ترخيص نهائى من إدارة الحى أو الكهرباء يتعين عليه تقديم جميع العقود المبرمة بينه وبين الملاك التى سيتم أدخال الكهرباء إليهم بموجب تلك العقود .

2- تعيين مندوبين للأدارة الضريبية ضمن ادارت الحى والكهرباء تتولى محاسبة هؤلاء الممولين ضريبيا ،حيث يقومون بإجراءات المحاسبة التى تتضمن مناقشة الممول وملاك الشقق ومعاينة العقار وما إلى ذلك .

3- يقترح وجود نظام مبسط للمحاسبة الضريبية على التصرفات فى العقارات على أساس حكمي وكمثال على ذلك :

أجمالى الايرادات من واقع العقود والمعاينات ×60% مجمل ربح + 20% مقابل المصروفات وبتطبيق تلك المحاسبةعلى ذلك المثال السابق :

13000000 جنيه ×80% × 20% = 520000 جنيه .

ويتم تحصيل تلك الضريبة عند إصدار التراخيص لهذا الممول ، وتمتاز تلك الألية بالمزايا التالية :-

- حصر كافة التعاملات فى التصرفات فى العقارات .
- وجود نظام مبسط للمحاسبة الضريبية .
- تحصيل الضريبة فى وقت مناسب .
- يمكن إخضاع ذلك التصرف لنظام التحصيل تحت حساب الضريبة عن

طريق تحصيل نسبة 1% من أجمالى قيمة التعاقدات عند منح ترخيص البناء المبدئى .

- توفير ألية مناسبة للحد من التهرب الضريبى لتلك التصرفات ، وسداد الضريبة فى مواعيد ملائمة بالإضافة لعدم الانتظار لحين تسجيل وحدات ذلك العقار بالشهر العقارى - إن تمت .

**خامس عشر : رؤية المؤلف فى تحديد وترتيب بنود الإقرار الضريبي على دخل الأشخاص الطبيعيين فيما يتعلق بالتبرعات والإعانات .**

حيث يقضى البند (8) من المادة (23) من القانون على بأنه يعد من التكاليف والمصروفات واجبة الخصم التبرعات والاعانات المدفوعة للجمعيات والمؤسسات الاهلية المصرية المشهره ............ وذلك بما لا يجاوز (10%) من الربح السنوى الصافى للممول .

إلا أنه بالرجوع للإقرار الضريبى الخاص بالنشاط التجارى والصناعي تبين مخالفته بشكل واضح لحرفيه النص السابق، وذلك بإدراجه للخسائر المرحلة ضمن التكاليف الواجبة الخصم فى وضعية تسبق هذه التبرعات ، بحيث يتم حساب التبرعات الواجبة الخصم بما لا يجاوز 10% من صافى الربح المستخرج بعد خصم الخسائر المرحلة وهو ما لم يقصده المشرع من تقريره خصم هذه التبرعات بما لا يجاوز (10%) من الربح السنوى الصافى، ومن المتفق عليه فإن الخسائر المرحلة لا تعد من التكاليف الواجبة الخصم ولا يتم خصمها الا بعد الوصول إلى صافى الارباح ، أى بعد خصم ، كافة التكاليف بما فى ذلك التبرعات . وما ذهب إليه الإقرار الضريبى على النحو السابق يؤدى إلى:

- استهلاك الخسائر المرحلة من أرباح غير حقيقية حيث انها تكون متضخمة بالتبرعات التى لم يتم خصمها بعد، ويؤدى ذلك إلى سرعة التخلص من الخسائر المرحلة فى أقصر وقت.

- تخفيض قيمة التبرعات الواجبة الخصم، بسبب تخفيض صافى الربح الذى على أساسه يتم حساب هذه التبرعات- بالخسائر المرحلة ومن ثم زيادة الوعاء الضريبى.

- قد لا يتم خصم أى مبلغ للتبرعات الواجبة الخصم إذا ما استهلكت الخسائر المرحلة كامل الربح.

وللتوضيح يفترض ان صافى ربح الشركة عن الفترة الضريبية 2005 قد بلغ مبلغ 6000000 جنيه وذلك بعد خصم كافة التكاليف عدا التبرعات التى بلغت قيمتها 450000 جنيه ، وقد حققت الفترة الضريبية السابقة خسائر بلغت 4000000 جنيه [1].

ووفقـًا لما ورد عليه الاقرار الضريبى يتم حساب الوعاء على الوجه التالى:

| | |
|---|---|
| صافى الربح بعد خصم كافة التكاليف ودون خصم التبرعات | 6000000 |
| (-) الخسائر المرحلة من الفترة السابقة | 4000000 |
| ما يتبقى من الارباح بعد خصم الخسائر وهو المتخذ أساساً لحساب التبرعات | 2000000 |
| (-) التبرعات بما لا يجاوز 10% من الارباح السابقة ( أى بما لا يجاوز = 2000000 × 10 ÷ 110 ) | 181818 |
| الوعاء الخاضع للضريبة | 1818182 |

[1] ينظر بالتفصيل :
- محمد عامر سيف ، مرجع سابق .

إلا أنه فى حالة حساب الوعاء وفق صحيح القانون، أى خصم الخسائر المرحلة بعد الوصول إلى صافى الربح النهائى الذى لا يستخرج إلا بعد خصم التبرعات فيكون الوعاء على الوجه التالى :

| | |
|---|---|
| صافى الربح بعد خصم كافة التكاليف وبدون خصم التبرعات | 6000000 |
| (-) التبرعات بما لا يجاوز 10% من الأرباح ( أى لا يجاوز = 6000000 × 10 ÷ 110 ) | 450000 |
| صافى الربح النهائى | 5550000 |
| (-) الخسائر المرحلة من الفترة السابقه | 4000000 |
| الوعاء الخاضع للضريبة | 1550000 |

ويتضح مماسبق ان الوعاء الضريبي وفقا لما ورد عليه الاقرار (بند 1) = 1818182 جنيه ، بينما الوعاء وفق صحيح القانون ( بند 2 ) بلغ 1550000 ، أي أن ما ورد عليه الاقرار يؤدي إلى زيادة الوعاء الضريبي بمبلغ 268182 جنيه.

ولاشك فإن الزياده السابقه فى الوعاء من الاقرار كانت نتيجة خصم التبرعات به أقل من القيمة الواجبة الخصم بما يعادل هذه الزياده أى = 450000 - 181818 = 268182 جنيه.

وبافتراض نفس المثال السابق مع تعديل الخسائر المرحلة لتكون 600000 جنيه فيكون حساب الوعاء وفق الاقرار الضريبى وما هو عليه من ترتيب على النحو التالى :

| | |
|---|---|
| صافى الربح بعد خصم كافه التكاليف دون التبرعات | 6000000 |
| (-) الخسائر المرحلة | 6000000 |
| الصافى بعد خصم الخسائر | 0000000 |

وعليه فلا يتبقى من الأرباح ما يسمح بخصم التبرعـــات ..... وقـــد تـــم استهلاك الخسائر بالكامل . لكن إذا تم حساب الوعاء وفق صـــحيح القـــانون فتكون النتيجة :

| | |
|---|---|
| صافى الربح بعد خصم كافة التكاليف وقبل خصم التبرعات | 6000000 |
| (-) يخصم التبرعات فى حدود 10% من صافى الربح<br>أى بما لا يجاوز 6000000 × 10 ÷ 110 = 545509 | 450000 |
| صافى الربح النهائى | 5550000 |
| يخصم الخسائر المرحلة وفى حدود صافى الربح | 5550000 |
| الوعاء | لا شىء |

ومما سبق يتبين اختلاف كل من النتيجتين ، ففى حالـــه الحـــساب وفـــق الاقرار فإنه يتم استهلاك الخسائر بالكامل ، بينما فى الحالة الثانية فإنه لا يتم استهلاك الخسائر بالكامل وما يتبقى من خسائر لـــم يـــتم اســـتهلاكها وتبلـــغ 450000 فيتم ترحيلها إلى الفتره الضريبيه التاليه ، لذلك يتعين إعادة النظر فى وضعيه وترتيب بنود الاقرار الضريبى حتى يتوافق مع صحيح القانون.

**سادس عشر: رؤية المؤلف فى فلسفة تحديد الواقعة المنشئة للضريبة على ناتج وعوائد الاسهم بين معايير المحاسبة والقانون ولائحته التنفيذية.**

وفقاً لمعيار المحاسبة المصرى رقم (11) بعنوان الايراد تنص الفقرة رقم (30) على ان توزيعات الارباح يتم الاعتراف بها حينما يصدر الحق لحاملى الاسهم فى تحصيل مبالغ تلك التوزيعات ، ومع هذا يمكن الاعتراف بتوزيعات الاسهم المجانية كأيراد فى حالة اتباع المعالجة البديلة الواردة فـــى المعيـــار المحاسبى الخاص بالمحاسبة عن الإستثمارات.

وينص المعيار المحاسبى المصرى رقم (16) والخاص بالاستثمارات ان يـــتم تقيم الاستثمارات المتداولة بالقيمة السوقية او التكلفة او القيمة السوقية ايهمـــا اقـــل ،

على أن يقيم الاستثمارات المتداولة بالقيمة السوقية انما يعني الاعتراف بالربح وبالخسارة ، أما تقيم الاستثمارات المتداولة بالتكلفة او السوق ايهما اقل يعني الاعتراف بالخسارة وعدم الاعتراف بالربح ، كما يتم تقييم الاستثمارات طويلة الاجل بالتكلفة الاصلية او قيم اعادة التقيم او التكلفة او القيمة السوقية أيهما اقل[1] .

كما ينص معيار المحاسبة الدولي رقم (12) بعنوان المحاسبة عن ضرائب الدخل بأن نصيب الشركة المستثمرة في الأرباح غير الموزعة للشركة المستثمر فيها سوف يتم إقفالها وفقـًا لطريقة حقوق الملكية في حساب الأرباح والخسائر للشركة المستثمرة في الفترة التي تحققت فيها هذه الأرباح، على حين لا تؤخذ هذه الأرباح في الاعتبار إلا عند تحديد الربح الخاضع للضريبة على الفترة المالية التي يتم فيها توزيع هذه الأرباح بالفعل على الشركة المستثمرة.

وقد نصت المادة (16) من القانون فى الفقرة الثانية على ان صافى الربح يتحدد على أساس قائمة الدخل المعدة وفقـًا لمعايير المحاسبة المصرية ، كما يتحدد وعاء الضريبة بتطبيق أحكام هذا القانون على صافى الربح المشار اليه.

كما نصت المادة (24) من اللائحة التنفيذية على انه يعمل فى شأن تحديد صافي الربح المنصوص عليه في الفقرة الثانية من المادة السابقة بحكم المادة (70) من تلك اللائحة.

وقد نصت المادة (70) من اللائحة فيما يتعلق بالاستثمارات والإيرادات على ان تحديد أرباح النشاط التجارى والصناعى بصافى الربح او الخسارة

---

[1] اوضح المعيار ان طريقة التكلفة تعني تسجيل الاستثمارات بالتكلفة وتعكس قائمة الدخل الايرادات الناتجة عن الاستثمارات عندما يحصل المستثمر على التوزيعات، وان طريقة حقوق الملكية تعني تسجيل الاستثمارات فى البداية بالتكلفة ثم يتم بعد ذلك تسويتها بالتغيرات التي تحدث على نصيب المستثمر في صافي أصول الشركة المستثمر فيها ، وتعكس قائمة الدخل للمستثمر نصيبه في نتائج أعمال الشركة المستثمر فيها.

الواردة بقائمة الدخل المعدة وفقا لمعايير المحاسبة المصرية، ويراعى فى ذلك على الاخص:

1- التوزيعات بالنسبة لايرادات الاستثمارات من شركة مقيمة لشركة مقيمة اخرى ، يتم تقييم حساب الايرادات وفقـا لطريقة حقوق الملكية او طريقة التكلفة.

2- بالنسبة للاستثمارات تلتزم الشركة في تقييمها للاستثمارات المتداولة باتباع سياسة ثابتة (طريقة القيمة السوقية او طريقة التكلفة أو القيمة السوقية أيهما اقل) وفقا لمعايير المحاسبة المصرية.

أما بالنسبة للاستثمارات طويلة الاجل فيتم اعتماد طريقة التكلفة ، وبالنسبة لايرادات الاستثمارات من شركات غير مقيمة يعتمد حساب الايرادات وفقـا لطريقة حقوق الملكية[1].

من هنا يتضح مدى اختلاف اللائحة التنفيذية مع المعايير المحاسبة على النحو التالى:-

A- اختارت اللائحة طريقة التكلفة لتقييم الاستثمارات طويلة الاجل بينما حد المعيار المحاسبى ثلاثة طرق للتقييم.

B- نصف اللائحة على ان يتم حساب ايرادات الاستثمار وفقـا لطريقة حقوق الملكية باعتبار ان الارباح قد وزعت حكمـا وبالتالى تخضع للضريبة حتى ولو لم يصدر قرار بالتوزيع.

ومن هنا يتضح ان اللائحة التنفيذية للقانون قد حددت معاملة ضريبية لأرباح الاسهم من شركات غير مقيمة معاملة مختلفة عما ورد بقانون الضرائب رقم 91 لسنة 2005 الذى نص على الالتزام بصافى الربح المحدد على أساس قائمة الدخل

[1] القرار الوزارى رقم 193 لعام 2006 المنشور بجريدة الوقائع المصرية بالعدد رقم (83) بتاريخ 2006/4/15.

ومن هنا يتضح ان اللائحة التنفيذية للقانون قد حددت معاملة ضريبية لأرباح الاسهم من شركات غير مقيمة معاملة مختلفة عما ورد بقانون الضرائب رقم 91 لسنة 2005 الذى نص على الالتزام بصافي الربح المحدد على أساس قائمة الدخل المعدة وفقـًا لمعايير المحاسبية المصرية ومن بينها المعيار رقم (11) الذى يقضى بأن توزيعات الارباح يتم الاعتراف بها حينما يصدر الحق لحاملى الاسهم فى تحصيل مبالغ هذه التوزيعات، ولم يفرق المعيار فى ذلك بين توزيعات الارباح من شركات مقيمة أو شركات غير مقيمة.

وتصحيحا لمخالفة اللائحة لنص القانون والمعايير المحاسبية تم اجراء تعديل على المادة (70) المذكورة بموجب القرار الوزارى رقم 2006/193 باتباع طريقة حقوق الملكية على ايرادات الاستثمارات من شركات غير مقيمه على النحو التالى:

وبالنسبة لايرادات الاستثمارات من شركات غير مقيمة يعتمد حساب الايرادات وفقا لطريقة التكلفة. وتطبق على هذه الايرادات طريقة حقوق الملكيـة فـى حالـة توافر الشروط الاتية:

1- ان تكون الايرادات غير خاضعة للضريبة فى الدولة الأخرى المسجل فيها الشركة غير المقيمة او معفاة منها او لايجاوز سعر الضريبة فيها 75% من سعر الضريبة المطبق فى مصر.

2- ان تزيد نسبة الملكية فى الشركة غير المقيمة على 10%.

3- ان يكون اكثر من 70% من ايرادات الشركة غير المقيمـة نـاتج مـن توزيعات او فوائد او اتاوات او اتعاب مقابل ادارة أو ايجارات.

ولاشك أن ذلك التعديل يتفق مع صحيح المعالجة المحاسبية وهو استحقاق الضريبة على أرباح الأسهم عند التوزيع، ومازال يتبقى تعديل اخر باعتماد

حساب ايرادات الاستثمارات من شركات غير مقيمه وفقا لطريقة التكلفة على اطلاقه[1].

**سابع عشر: رؤية المؤلف في معالجة عوائد القروض كتكاليف او مصروفات واجبة الخصم بين المعايير المحاسبية والتشريع الضريبي.**

ورد بنص البند (1) من المادة (23) من القانون 91 لسنة 2005 مايلي:

يعد من التكاليف والمصروفات واجبة الخصم على الاخص، مايلي:

1- عوائد القروض المستخدمه في النشاط ايا كانت قيمتها وذلك بعد خصم .......

وقد قضى البند (4)، (5) من المادة (24) من ذات القانون: بأنه لايعد من التكاليف والمصروفات واجبة الخصم مايأتي:

1- ..............................................................

2- ..............................................................

3- العائد المسدد على قروض فيما يجاوز مثلي سعر الائتمان والخصم المعلن لدى البنك المركزى .

4- عوائد القروض والديون على اختلاف انواعها المدفوعة الى اشخاص طبيعيين .

ووفقا لما ورد بنص المادة (1) من المادة (52) من القانون الذى يقضى: بأنه لايعد من التكاليف واجبة الخصم مايلي:

1- العوائد المدينة التى تدفعها الاشخاص الاعتبارية على القروض

---

[1] يتفق مع ذلك الكثير من الكتابات ينظر على على سبيل المثال .

– حمدى دبيه، الواقعة المنشئة للضريبة على ناتج الاسهم وعلاقة ذلك بالمادة (70) من اللائحة التنفيذية للقانون الضريبة على الدخل رقم 91 لسنة 2005 ، بحث منشور فى المؤتمر الضريبى الحادى عشر للجمعية المصرية للمالية العامة والضرائب، مرجع سابق.

والسلفيات التى حصلت عليها فيما يزيد على أربعة أمثـــال متوســـط حقـــوق الملكية.

وبناءا على ماتقدم من احكام فإن الحاجة باتت ملحـــه وماســـه الـــى ضرورة التحديد الواضح والقاطع للاساس الذى يتخذ عند حساب العوائد المدينة التى تعد من التكاليف والمصروفات الواجبة الخصم، هل يتم اتباع الاساس النقدى ام يتم اتباع اساس الاستحقاق ؟

فالمعمول به محاسبيا هو اتباع اساس الاستحقاق، وهو أمر مـــستقر وتقضى به معايير المحاسبة المصرية والدولية ، إلا ان ماورد بالأحكـــام السابق بيانها يؤدى الى عدم الوضوح الكامل للأساس الواجب التطبيق ، وهو ما يثير الجدل نظرا لما يؤدى اليه اتباع أى مـــن الاساســـين مـــن اختلاف فى النتائج ينعكس إيجابيا أو سلبا على الوعاء الخاضع للضريبية وبصفة خاصة بالنسبة للشركات الكبيرة ويزداد الاختلاف حـــده بقطـــاع البنوك وشركات التأمين باتباع أى من الأساسيين.

ورغم اهمية وخطوره هذا الامر لما له من نتائج خطيره وتـــداعيات كثيرة فلم تحرك الادارة الضريبية ساكنا لحسم الامر بإبـــداء الـــرأى أو بإصدار تعليمات لوضع النقط فوق الحروف.

ومن وجهة نظر المؤلف فإن هناك حاجة ماسه الى تعـــديل القـــانون على النحو التالى:

a- الغاء كلمة المسدد من البند (4) المادة 24 من القانون.

b- استبدال كلمة المدفوعه بكلمة المستحقة بالبند رقم 5 من المادة 24 من القانون.

- تعديل صياغة البند 1 من المادة 25 من القانون ليكون على النحو التالي:

1- العوائد المدينة على القرض والسلفيات التى حصلت عليها الاشخاص الاعتبارية المنصوص فى المادة 47 من هذا القانون فيما يزيد علـــى أربعـــة امثال متوسط حقوق الملكية وفقا للقوائم ........................................

3- يجب ان تكون التكاليف واجبة الخصم فى البند (1) من المـــادة (23) والخاصة بعوائد القروض متسقة مع ماجاء فى المـــادة (22) ، ولـــذلك يـــتم خصمها بالكامل أيا كانت قيمتها شريطة ان تتحقق فيها الشروط الواردة بالمادة (22) من القانون 91 لسنة 2005، مع الغاء مايقيد اعتماد الخصم بكامل القيمة فى مواد اخرى.

## ثـامن عـشر: رؤيـة المؤلـف فـى تعـارض مـا جـاء بالقـانون واللائحـة مـن بعـض المعالجات الخاصة بمعايير المحاسبة المصرية و الدولية

لعل أبرز المعالجات التى استحدثها القانون واللائحة تتمثل فـــى حـــساب الإهلاك الضريبى، وقياس نتيجة أعمال العقود طويلة الأجل، ورغما عن ذلك فإن هناك تناقض فيما بين معالجة تلك الأمور ضريبيا وما قدمته المعايير فى هذا الشأن، الأمر الذى سيزيد حتما الفجوة ما بين الربح المحاســبى والـــربح الضريبى، فضلا عن تناقض المشرع فى المادتين (17)، (51) من القـــانون والمادة 70 من اللائحة التنفيذية والتى تقضى بأن يتم تحديد الربح الخاضـــع على أساس قائمة دخل معدة وفقا للمعايير المصرية، ويمكن توضيح ذلك على النحو التالى:-

### 1- الأرباح الناتجة من العقود طويلة الأجل

أخذ المشرع الضريبى عند قياس ربح العقود طويلة الأجل بموجب نـــص المادة (21) بما جاء بالمعيار المحاسبى المصرى رقـــم (8) بقاعـــدة الـــربح

المتولد على أساس الأرباح المتعلقة بعقد الإنشاءات طبقاً لمستوى تنفيذ الأعمال فى نهاية الفترة المحاسبية وهو ما يطلق عليه بطريقة نسبة الاتمام.

إلا أن المعيار المحاسبى رقم (8) الفقرة رقم (30) قد أشار إلى نسبة إتمام العقد تحدد بطرق مختلفة، وعلى المنشأه أن تستخدم الطريقة التى يمكن أن تقيس كمية ما تم إنجازه من العمل بدرجة موثوق منها، وطبقا لطبيعة العقد فقد تتضمن تلك الطرق نسبة التكلفة المنفقة على العمل المنجز حتى تاريخه إلى إجمالى التكاليف المقدرة للعقد كله، أو حصر الأعمال المنفذه، أو ما تم انجازه فعليا من أعمال العقد.

إلا أن ما انتهجه المشرع الضريبى فى المادة (21) فى قياس قيمة العقد طويلة الأجل هو استخدام الطريقة الأولى فقط اى تطبيق نسبة الاتمام من خلال نسبة التكاليف المنفقة على العمل المنجز حتى تاريخ أعداد الحسابات الختامية إلى إجمالى التكاليف المقدرة للعقد كله، وهى تتطلب مراعاة عديد من الأعتبارت التى تغاضى عنها المشرع الضريبى، كما لم يحاول المشرع استيضاح ما يجرى عليه العمل فى شركات المقاولات فعليا لقياس ربحية العقد التى تستمر لأجيال طويلة ولا يمكن تقدير تكلفتها الأجمالية بدقة وهى[1]:-

A- عقود تحت التنفيذ لم يصدر عنها شهادة المهندس (المستخلص) ولا زالت فى البداية وفى وضع لا يسمح لها بحساب أرباح عنها وتقدر تلك العقود على أساس التكلفة فقط وتدرج بجانب الأصول فى الميزانية.

---

(1) المزيد من التفصيل يراجع:-
د. السعيد محمد عبد العزيز شعيب، القانون رقم 91 لسنة 2005 من أحكام التشريع ومشكلات التطبيق ومقترحات العلاج، المؤتمر الحادى عشر للجمعية المصرية للمالية العامة والضرائب، مرجع سابق.

B- عقود صدرت عنها مستخلص ويحسب الربح فى تلك الحالة عن العمل التام المعتمد فقط ويتطابق ذلك مع الطريقة الثانية من طرق مستوى الاتمام الواردة فى المعيار المحاسبى.

C- عقود يصدر عنها مستخلصات أعمال داخلية وذلك لعدم أعتماد الأعمال المنجزة من العميل خلال الفترة التى تعد عنها القوائم المالية.

وفى تلك الحالة يتم حصر الأعمال المنفذة على الطبيعة ويتم تقيمها طبقا لفئات الأسعار المتفق عليها وإدراج تلك الأعمال كإيرادات ضمن قائمة الدخل، وتتفق تلك الطريقة مع الطريقة الثالثة من طرق تحديد نسبة اتمام العقد.

ولذلك فقد تم أقتراح تعديل المادة (21) من القانون على النحو التالى:-

يتحدد صافى الربح الضريبى للمنشأة عن جميع ما ترتبط به من عقود طويلة الأجل على أساس نسبة ما تم تنفيذه من كل عقد خلال الفترة الضريبية ويتم تحديد نسبة الانجاز على أساس:-

a- التكلفة الفعلية للأعمال المنفذة حتى نهاية الفترة الضريبية منسوبة إلى إجمالى التكاليف المقدر للعقد، على ان يراعى إعادة حساب هذه النسبة عند تغيير هذه التكاليف.

b- أو حصر الأعمال المنفذة حتى نهاية الفترة الضريبية منسوبة إلى إجمالى القيمة التعاقدية.

c- وفى حالة ما إذا تعذر حساب مستوى الإتمام وفقا لما سبق يتم حصر الأعمال المنفذة فعليا وإدراجها على كإيرادات ضمن قائمة الدخل.

ويتم تحديد الربح المقدر للعقد خلال خلال كل فترة ضريبية على أساس إجمالى الأرباح المقدرة للعقد بالكامل مضروبة فى نسبة الأنجاز المحددة حسب ما تقدم.

2- الإهلاك

رغماً من أن كثير من يرون أن من إيجابيات القانون أنه استحدث نظـام حديث لإهلاك الأصول الثابتة التى يجب خصمها كتكـاليف، إلا أن المؤلـف يرى أن هناك سلبيات كثيرة ثابت نظام الاهلاك الذى يقـال أنـه مـستحدث للأسباب التالية:-

A- أن الاهلاك الذى جاء به القانون يتسم بأنه معجل ولا يتفق مـع مـا جاء بمعايير المحاسبة المصرية أو الدولية.

فقد تضمن القانون معدلات إهلاك مبالغ فيها تزيد كثيراً عن ما جرى عليه العرف وعما جاءت بالمعايير المحاسبة أو حتى ما كان مقرر فـى القـوانين السابقة على النحو التالى:-

| | القانون 91 لسنة 2005 | القانون 157 لسنة 1981 |
|---|---|---|
| مبانى | %5 | %2 |
| حاسبات آليه وبرامج | %50 | %20 |
| الأثاث | %25 | %6 |
| الألات | %25 | %10 |
| السيارات | %25 | %10 |
| الأهلاك الأضافي للألات | %30 | %25 |

ولا شك أن إتباع تلك المعدلات الضريبية المنصوص عليها في القـانون 91 لسنة 2005 سوف يسرع في إهلاك الأصول بسرعة لا تتفق مع الواقـع ولا المنطق.

فمن غير المنطق أن تقوم إحدى الشركات لحساب نسبة 55% من شراء الألات كإهلاك فى العام الأول، وهكذا بالنسبة لأجهزة الحاسب الألى وبرامجه

50%، حيث أن ذلك يجعل القيمة الدفترية للأصول الثابتة صفر في العام الثالث ورغماً عن استمرارية استخدامها في النشاط.

B- تجاهل القانون تشجيع سياسة أهلاك الأصول

حيث كانت التشريعات السابقة تشجع إحلال الأصول عن طريق منح حافز ضريبى للممول الذى يقوم بشراء آلات جديدة خلال نفس سنة بيع الآلات القديمة أو خلال السنتين التاليتين لها عن طريق استرداد الضريبة المدفوعة على الأرباح الرأسمالية الناتجة من بيع الآلات فى ظل توافر شروط معينة.

كما أن المشرع نفسه فى تقديره نسبة 30% أهلاك إضافى لم يزل فى موقفه المتشدد فى معاملة ذلك الحافز على انه إهلاك معجل وليس حافز ضريبى يشجع على اهلاك الأصول القديمة بأخرى جديدة، لإصراره على حساب الهلاك العادي للآلات في العام الأول من صافى قيمة الأصل بعد خصم مقابل الأهلاك المعجل بنسبة 30%.

C- وجود تناقض فى المادة (26) من القانون والمادتين (24)، (34) من اللائحة التنفيذية.

حيث تناقض نص المادة (26) فى الفقرة الأخيرة في حالة إذا لم يجاوز الإهلاك مع ما جاء بالفقرة (B) والفقرة (C) من البند (1) من المادة (34) من اللائحة التنفيذية ، ومن هنا يتعين إصدار تعليمات تفيد أنه في حالة تطبيق الفقرة (C) من البند (1) من المادة (34) من اللائحة يعامل مبلغ 10000 جنيه الأولى كما ورد فى الفقرة (B) من البند (1) من المادة (34) من اللائحة.

D- تجاهل المادة (17) تضمين الأرباح الرأسمالية الناتجة عن بيع أصول المنشأة المنصوص عليها فى البند (3) من المادة (25) من القانون

وكذلك الأرباح المحققة من التعويضات التى يحصل عليهـا الممـول نتيجـة الأهلاك أو الأستيلاء على أصل من تلك الأصول.

وبدلاً من اصلاح ذلك فى القانون، لجأ القائمين على التـشريع إلـى معالجة اللائحة لذلك العيب الجسيم، حيث نصت المادة (70) من اللائحة على أن المعاملة الضريبية للأرباح الرأسمالية التى تتحقق من بيع تلـك الأصول يتم وفقا لحكم المادة (26) من القانون.

ولاشك أنه من اجل تصحيح خطا فى القانون يتعين معـه تـصحيح القانون ذاته ، حيث أن مسلك المشرع يخالف الدستور، أى أن المـشرع يتعين عليه تعديل نص المادة (17) من القانون وليس عمل اجراء يمثـل تزايد فى اللائحة التنفيذية .

**تاسع عشر رؤية المؤلف فى سريان تطبيق القانون بالفعل على ممول الأشخاص الطبيعيين والأشخاص الأعتبارية دون توافر مقومات تطبيق ذلك القانون**

وهناك عديد من الحالات والامثلة لعل ابرزها مايلى :

!- تقديم المنشآة الصغيرة إقراراتهم الضريبية عن عام 2005 دون تحديد قواعد وأسس المحاسبة الضريبية على أرباحهم لعدم صدور تلـك الأسس والإجراءات من الوزير بعد.

ومايثير الجدل فى ذلك انه حتى الان اى منذ ان تم نشر القانون الى الان فلم يصدر قرار الوزير وفق ماقضى به القانون . وقد انتهت الفترة الضريبية 2005 ، كما انتهت المهله المحدده لتقديم الاقرار عنها ، وهى اول فترة ضريبية يسرى فى شأنها القانون ، وعليه كيف سيتحدد الموقف الضريبى لهذه المنشآت عن 2005 ؟ ، هل سيكون بنـاءا عليـه قـرار الوزير الذى سيصدر مستقبلا ، ام بناء على الاقرار الـضريبي المقـدم ؟ ،

- وماهو الموقف فى حالة عدم تقديم الاقرار الضريبى عن 2005 ، ولاشك ان الحاجة اصبحت ماسه الى صدور قرار الوزير على ان يبين معالجة خاصة للفترة الضريبية التى انقضت فى غيبه هذا القرار اى عن الفترة الضريبية 2005 .

2- عدم إنشاء المجلس الأعلى للضرائب مع سريان تطبيق القانون.

3- هناك عديد من الحالات والمعاملات التى تعتبر من قبل التهرب الضريبى إلا أن القانون واللائحة لم تتصدى لها بشكل صريح ولم يوفر أليات مناسبة لمواجهتها.

فقد كان من المتوقع عند صدور القانون والعمل به فى 2005/6/10 أن يتم فتح وحصر كافة الأنشطة التى لا تعلم مصلحة الضرائب عنها شيئاً وتندرج تحت ما يسمى بالاقتصاد السرى ومنها على سبيل المثال وليس الحصر الدروس الخصوصية، معاملات تشييد العقارات والتصرف فى وحداتها بعقود بيع عرفيه غير مسجلة، وأنشطة التجارة فى السيارات والعقارات بنظام العمولة، أنشطة تأجير العقارات والصفقات الإلكترونية التى تتم من خلال شبكة الأنترنت وغيرها.

4- رغما عن أن القانون قد عاد مره أخرى إلى نظام الفحص بالعينة والذى سبق وأن تم التعامل معه خلال عام 1980 ( المنشور رقم 21 )، ذلك النظام الذى يعتمد على فحص عينة من إقرارات الممولين بدلاً من فحص كافة الاقرارات فحصاً شاملاً، إلا أن القانون واللائحة لم تحدد بعد ألية تطبيق ذلك النظام والتدابير اللازمة لتطبيقه بفاعلية وبنجاح مع مراعاة ظروف البيئة الضريبية فى مصر.

5- عدم تشكيل لجان الطعن بعد وفقـا لأحكام القانون 91 لسنة 2005، على الرغم من حتميه وضرورة ذلك في ضوء المشكلات الجسيمة التي تسببت فيها المادة الثانية من إصدار القانون والتي قضت باستمراريه لجان الطعن المشكلة وفقـا لأحكام قانون الضرائب على الدخل رقم 157 لسنة 1981 في النظر في المنازعات الضريبية المتعلقة بالسنوات حتى نهاية 2004، وبعدها تحال المنازعات التي لم يتم الفصل فيها بحالتها إلى اللجان المشكلة طبقـا لأحكام القانون الجديد.

وللأسف فإن القانون صدر دون التأكد من توفير كافة مقوماته ومتطلباته مما ترتب عليه تراكم المشكلات، فلماذا العجلة في إصدار القانون حيث أن المنطق والحكمه تقتضي أن يتم التحقق أولاً من وجود بيئة ملائمة لتطبيق القانون ثم يتم تنفيذ القانون ولائحته الأمر الذي لم يحدث!!

**عشرون: رؤية المؤلف في تطبيق القانون ولائحته عديد من الأحكام التي لا تحقق قاعدة العدالة الضريبية [1]**

ولعل ابرز الأمثلة على ذلك مايلي :

1- فرق المشرع في المعاملة الضريبية لفوائد الودائع وحسابات التوفير الجارية بالبنك التي يحصل عليها الشخص الطبيعي والاعتباري حيث أعفى المشرع الشخص الطبيعي من خضوع تلك الفوائد للضريبة تطبيقـا لنص المادة (31) فقرة (5) والتي قضت بأنه يعفى من الضريبة العوائد التي يحصل عليها الأشخاص الطبيعيون عن الودائع وحسابات التوفير بالبنوك.

---

(1) الإخلال بقاعدة العدالة الضريبية تتنافى مع الدستور والذى يشير في نص المادة (38) الى ان النظام المصرى يقوم على العدالة الضريبية . كما انه يؤكد في نص المادة (39) على ان المواطنون امام القانون سواء وهم متساوون في الحقوق والواجبات العامة لاتمييز بينهم .

في حين أخضع العوائد التي يحصل عليها الشخص الاعتباري للـضريبة حيث اقتصرت المادة (50) فقرة (9) من القانون على إعفاء العوائـد التـي يحصل عليها الأشخاص الاعتبارية عن الأوراق المالية وشهادات الإيداع التي يصدرها البنك المركزي أو الإيرادات الناتجة عن التعامل.

الأمر الذي يتحتم معه إضافة نفس النص الوارد بالفقرة (5) مـن المـادة (31) ضمن المادة (50) من القانون تحقيقـاً للعدالة الضريبية.

2- فرق المشرع في المعاملة الضريبية للمبالغ التي تخصم تحت حساب الضريبة فيما بين ممولي النشاط التجاري أو الصناعي وممولي المهن غيـر التجارية:

حيث تنص المادة 159 من القانون على أن تقـوم الجهـات والمنـشآت المختصة بخصم نسبة من كل مبلغ يزيد عن 300 جنية تدفعه علـى سـبيل العمولة أو السمسرة أو مقابل عمليات الـشراء أو التوريـد أو المقـاولات أو الخدمة إلى أي شخص من أشخاص القطاع الخاص بالنسبة للنشاط التجـاري والصناعي.

في حين تنص المادة (70) من ذات القانون علـى أن تلتـزم الجهـات المنصوص عليها في المادة (59) من ذلك القانون على أن تخصم تحت حساب الضريبة 5% من كل مبلغ يزيد عن مائة جنية تدفعه إلى أصحاب المهن غير التجارية.

ولا شك أن هناك تفرقة واضحة سواء فيما يتعلق بالمبلغ الذي على أساسه سيتم الخصم 300 جنية للنشاط التجاري، 100 جنيه لنشاط المهن!!، كمـا أن النسبة ذاتها التي يتم خصمها بها تباين واضح فالنشاط الخدمي يتم خصم نسبة 2% من ايراداته ، أما النشاط المهني يتم خصم 5% من ايراداته.

ولا شك أن تلك التفرقة لا مبرر لها يتعين تصحيحها ، وفي رأي المؤلف ان يتم توحيد النسبة التي يتم على أساسها الخصم ، وعدم وضع حد أو قيد للمبلغ الذي يتم الخصم منه.

3- تنص المادة (110) الفقرة الأخيرة على حساب مقابل التأخير على أساس سعر الائتمان والخصم المعلن من البنك المركزي في الأول من يناير السابق على ذلك التاريخ مضافاً إليه 2%، كما تنص المادة (112) على التزام المصلحة برد أية ضرائب أو مبالغ يكون للممول أحقية في استردادها خلال 45 يوماً من تاريخ طلب الممول الاسترداد وإلا استحق عليها مقابل تأخير على أساس سعر الائتمان والخصم المعلن من البنك المركزي في الأول من يناير السابق على تاريخ استحقاق الضريبة مخصوماً منه 2%.

والغريب وغير المنطقي أن يتم حساب مقابل التأخير المستحق في الحالة الأولى مضافاً إليه 2%، في حين يتم حساب مقابل التأخير المستحق في الحالة الثانية مخصوماً منه 2%، هل هناك عدالة أو منطق في ذلك ، لذلك يتحتم على القائمين على السياسة الضريبية المساواه في المعاملة تحقيقاً لقاعدة العدالة الضريبية واحتراماً للدستور، وهذا ما يؤكد على عدم وجود توازن فيما بين حقوق والتزامات الممول والادارة الضريبية في ذلك القانون الضريبي.

4- وجود معاملة ضريبية تفضيلية بين الممول الفرد في المنشأة الفردية والشركاء في شركات الأشخاص أو شركات الواقع نتيجة لخضوع أرباح شركات الأشخاص وشركات الواقع للضريبة على أرباح الأشخاص الاعتبارية بسعر نسبي 20% دون خضوع كل شريك للضريبة على عكس المستقر في التشريعات الضريبية السابقة.

وترتب على ذلك عدم تمتع كل شريك من أي شريحة معفاه أو استفادته من وجود ضرائب تصاعدية على شرائح، ومن هنا فقد أصبح الممول في المنشأة الفردية في وضع ضريبي أفضل.

5- تناولت اللائحة التنفيذية في المادة (42) شروط استحقاق الإعفاء المقررة في المادة (31) من القانون الخاص بالإعفاء الذي يحصل عليه المشروع الممول من الصندوق الإجتماعي إلى خمس سنوات، لم يتضمنها القانون وهو الذي يتعلق بتوقف سريان الأعمال إذا تم التنازل عن المنشأة أو تغيير شكلها القانوني، وكذلك أن تكون المنشأة فردية تأسيساً على أن المادة (31) بند (6) قد جاءت في الكتاب الثاني من الضريبة على دخل الأشخاص الطبيعيين.

وعلى هذا النحو فإن المنشآت الصغيرة التي تأخذ شكل قانوني مثل شكل شركات الأشخاص سوف تحرم من التمتع المنصوص عليه في المادة (31) من القانون والمادة رقم (41) من اللائحة التنفيذية عند حصولها على تمويل من الصندوق الإجتماعي.

ولا شك أن ذلك يخالف الدستور (المادة 40) التي يؤكد على أن جميع الأشخاص المواطنين لدى القانون متساوون في الحقوق والواجبات ولا تمييز بينهم.

6- لم يخضع القانون حصة العاملين من الأرباح الموزعة أو نصيب أعضاء مجلس الإدارة في الأرباح والمكافآت من صافي الأرباح الموزعة إلى الضريبة على المرتبات وما في حكمها، وفي ذات الوقت لم يقم باعتبار تلك المبالغ المدفوعة للعاملين أو أعضاء مجالس الإدارة من التكاليف واجبة الخصم تطبيقاً لنص المادتين (9)، (13) من القانون بالإضافة إلى المادة (52) من القانون.

ولا شك أن تلك المعاملة غير عادلة، حيث أن نتيجتها هو تحميل عـبء الضريبة الذي يجب أن يتحمله هؤلاء الأشخاص الطبيعيين (الموظف أو عضو مجلس الإدارة) وهي تعادل الضريبة على المرتبات وما في حكمها على تلـك المبالغ إلى الشركة (والشخص الاعتباري بالذي قام بدفع تلك المبالغ) .

ويشبه ذلك التصرف موضوع نقل عبء الضريبة، فالمشرع بالفعل قـد نقل عبء الضريبة من الشخص الطبيعي الذي استفاد بتلك الأربـاح حقيقـة (ضريبة مرتبات على دخل شخص طبيعي ذات سعر تصاعدي بشرائح) إلـى الشخص الاعتباري او الشركة التي قامت بسداد تلك الأرباح وهي تعتبر تكلفة وليس توزيعًا للربح والأصل أن يتم الاعتراف بها كتكاليف واجبة الخصم.

وغني عن القول فإن أجراء توزيع أرباح العاملين ليس أجراء اختيـاري على الشركة، بل إجراء إجباري يتعين على الشركة الالتزام به ، بالاضافة إلى أن هناك شرط أساسي حدده القانون 159 لسنة 1981 هـو ألا تزيـد جملـة المبالغ الموزعة عن الأجور السنوية للعاملين، وبالتالي فتلك المبالغ الموزعـة على العاملين هي من قبيل الأجور والحقوق الإجبارية التي يتعين على الشركة سدادها للعاملين على النقيض من المبالغ الموزعة على المساهمين والتي تتسم بأنها عملية اختيارية، وقد لا يتم التوزيع أساسـًا على المساهمين في حالة ما إذا قررت إدارة الشركة ذلك في ضوء موقف السيولة بالشركة.

تأسيسـًا على ذلك يقترح المؤلف إعادة النظر في تلك المعاملة الضريبية والاستمرار في المعاملة التي سبق وأن استقرت عليها التشريعات السابقة فـي هذا الشأن ، بحيث يتم خضوع تلك المبالغ للضريبة على المرتبات ومـا فـي حكمها باسم الشخص الطبيعي المستفيد بها ، مـع اعتبـار أن تلـك المبـالغ الموزعة تعتبر من التكاليف واجبة الخصم التى يتحملها الشخص الاعتباري.

7- تضمن القانون فى المادة (18) باصدار الوزير قواعد واسس محاسبة ضريبية على ارباح المنشآت الصغيرة الصادرة بالقانون 141 لسنة 2004 ، وكان بالاحرى تطبيق نفس الاسس المحاسبية البسيطة عند محاسبة الحـرفيين والمهنيين على اعتبار ان اصحاب الحرف الصغيرة لايعتبرون من التجار وفقاً لقانون التجارة رقم 17 عام 1999 وكمثال على ذلك اعمال الترزى والنجـار وما الى ذلك من تلك الحرف .

ولاشك ان اصحاب الحرف الذين يزاولون حرف او انشطة صغيرة بصفة مستقلة لحسابهم الخاص اعتماداً على مهاراتهم وخبرتهم الشخـصية بمـساندة عدد محدود من العمال يحتاجون الى محاسبة خاصة تتفق مع تلـك الحـرف اسوه بما هو مقرر لاصحاب المنشآت الصغيرة الخاضعة لاحكام القانون رقم (141) لسنة 2004 .

## حادي عشرين: رؤية المؤلف عن النظام المقترح للمحاسبة الضريبية على الأشخاص الاعتبارية

إذا كان المؤلف قد أكد على أهمية وجود نظام محاسبي ضـريبي يتـسم بالبساطة والملائمة لأنشطة الحرف والمنـشآت الـصغيرة والأنـشطة غيـر التجارية أو المهن الحرة يختلف عن نظام المحاسـبة الـضريبية للأشـخاص الاعتبارية ، فإنه من الأهمية بمكان وضع نظام محاسـبي ضـريبي يـتلائم وطبيعة الأشخاص الاعتبارية بحيث يقوم على أساس المحاسبة على الاربـاح الفعلية وليس الحكميه او الجزافيه ، فضلاً عن يتضمن أية مبالغ أو معـدلات حكمية تفتقر لأي أساس علمي وتجنح بنظام الضرائب إلـى التقـدير الإداري الذي يجعل الممولين غير ملتزمين، على سبيل المثال نص المادة (28) مـن اللائحة التنفيذية والخاصة بتحديد نسبة التكاليف والمصروفات التي لم يجـر

العرف على إثباتها بمستندات خارجية المصرح بخصمها من الإيرادات، وهي أم المشاكل حيث أن تطبيقها سيسفر عن خطايا لا حصر لهـا فـي التطبيـق العملي مع تعزيز التقدير الذاتي من واقع إقرارات للممولين التي تـستند إلـى قوائم مالية مراجعة ومعتمدة وفقـاً لمعايير المحاسبة والمراجعـة المتعـارف عليها ، كما يعتمد أيضـاً على نظام معلومات يتسم بالتكامل والترابط والرقابة الذاتية، فضلاً عن استناده إلى نظام خصم وإضافة متطـور تحـت حـساب الضريبة يساعد على تحقيق الرقابة الذاتية من جهة ، ومن جهة أخرى يسهل عملية تحصيل الضرائب بشكل متتابع من جانب الإدارة الـضريبية ويخفـف على الممولين سداد الضريبة بطريقة مناسبة ، وللتوضيح يعرض المؤلف مثالاً عن المحاسبة الضريبية وفقا للنظام الحالى مقارنة بالنظام المقترح بـالتطبيق على احد الشركات التى تعمل فى مجال السياحة .

## A- قائمة دخل طبقـاً لمعايير المحاسبة المصرية لإحدى شركات السياحة

| البند | | |
|---|---|---|
| إيراد النشاط | | 50000000 |
| مصروفات النشاط | | |
| مصروفات بمستندات خارجية | 35000000 | |
| مصروفات بمستندات داخلية | | |
| ترنسفير وزيارات دخول | 12000000 | |
| مناطق أثرية... الخ | | |
| إجمالي المصروفات | | 47000000 |
| مجمل الربح | | 3000000 جنية |
| مصروفنت عمومية : | | |
| مصرفات مؤيدة بمستندات خارجية | 1300000 | |
| مصروفات غير مؤيدة بمستندات خارجية | 700000 | |
| | | 2000000 |
| صافي الربح | | 1000000 جنية |
| لضريبة قبل تطبيق ممارسات الإدارة الضريبية | | 200000 |
| قيمة الضريبة 1000000جنية 20% | | |

## B- الإقرار الضريبي طبقاً لممارسات القانون واللائحة التنفيذية

| البند | | |
|---|---|---|
| إيراد النشاط | | |
| مصروفات النشاط | | 50000000 |
| مصروفات بمستندات خارجية | 35000000 | |
| مصروفات بمستندات داخلية | 1400000 | |
| المعالجة وفقاً لممارسات الادارة الضريبية | | |
| إجمالي المصروفات | | 3640000 |
| مجمل الربح | | 13600000 |

**مصروفات عمومية**

| البند | | |
|---|---|---|
| مصروفات مؤيدة بمستندات خارجية | 1300000 | |
| مصروفات غير مؤيدة بمستندات خارجية | 91000 | |

$1300000 \times \frac{7}{100}$ 91000

| البند | | |
|---|---|---|
| إجمالي المصروفات | | 1391000 |
| صافي الربح | | 12209000 |
| قيمة الضريبة $12209000 \times \frac{20}{100}$ | | 244000 |

## C- النتائج

قيمة الضريبة وفقـاً لقائمة الدخل معده حسب معايير المحاسبية المـصرية 200000 جنية ، وبينما قيمة الضريبة وفقـاً لتطبيق ممارسات القانون ولائحته 2441000 جنيه .

أي أن نسبة زيادة الضريبة بمقارنة A/B تبلغ 12 مرة .

أي أن سعر الضريبة الحقيقي 1000000/244000 = 244% وليس 20% .

من هنا يتضح عدم الواقعية والمغالاة والتعسف من قبل مصلحة الضرائب في تحديد ضريبة الدخل على الممولين، وبالطبع فإن ذلك يثمر عن عدم ثقـة

بين الممول والمصلحة، الأمر الذي يعد بنا مرة أخرى إلى لعبة المبارة بين الممول (يمثله المحاسب القانوني) ومصلحة الضرائب ( يمثله مأمور الضرائب)!!

ولا شك أن نص تلك المادة من اللائحة التنفيذية تترك حق تقرير المصروفات المؤيدة بمستندات أو تلك غير المؤيدة بمستندات لأحد مأموري الضرائب الحديثين ، الأمر الذي من شأنه وضع الممولين تحت مقصله الإدارة الضريبية (وليس حتى رحمتهم)، حيث أن تقرير نسب حكمية عشوائية للإدارة الضريبية حسب ما تراها لاستبعاد المصروفات الحقيقة الفعلية والمرتبطة بنشاط الممولين الأمر الذي من شأنه يلحق اضرار على الممولين لعدم التزام الإدارة الضريبية بكافة المصروفات سواء تلك المؤيدة بمستندات أو التي غير المؤيدة بمستندات والتي تم صرح لها القانون ولائحته بالاعتراف بنسبة ضعيفة عشوائية تفتقر لأي أساس علمي (7% من المصروفات المؤيدة بالمستندات الخارجية رغمًا عن عدم وجود اى علاقة بينهما).

من هنا يتعين تدعيمًا للثقة بين الممولين والإدارة الضريبية اعتماد ما جاء بقوائم الدخل (وباقي القوائم) والمعدة وفقًا لمعايير المحاسبة المصرية والدولية المعتمدة من مراقبى حسابات يقومون بأداء مراجعتهم على أساس معايير مراجعة دولية ومحلية.

كما يقترح تطوير نظام الخصم وإرجاع نظام الإضافة مرة أخرى (والذي ألغاه القانون رقم 91 لسنة 2005) بإخضاع كافة الإيرادات والتكاليف والمصروفات لنظام الخصم والإضافة تحت حساب الضريبة على النحو التالي:

1- إخضاع الإيرادات السياحية للشركة التى يتم إيداعها بالبنوك وتخضع

للرقابة ، على ان تقوم تلك البنوك بتحصيل نسبة 0.5% (نصف في المائة) من كافة تلك الإيرادات وتوريدها إلى مصلحة الضرائب شهريًا.

2- إخضاع كافة المدفوعات النقدية للمصروفات السياحية لنظام الخصم والإضافة على النحو التالي:

- يتم خصم تحت نسبة حساب الضريبية بمعدل 1% من كافة المبالغ المسدده للفنادق والمطاعم.

- يتم خصم 1% من كافة المبالغ المدفوعه عن أتعاب وبدلات المرشدين، ومندوبي الشركة الذين يقدمون بأعمال الاستقبال والتوديع (على أن يتم التسوية على ضريبة المرتبات كل 6 شهور).

- يتم خصم 1% من كافة المبالغ المسدده إلى شركات النقل.

- تقوم الجهات الحكومية (المتاحف والأماكن الأثرية.. الخ) بإضافة 1% إلى مستحقاتها عن تقديم خدمات الزيادات ودخول الأماكن الأثرية وتوريدهاعند تحصيل للمأمورية خلال المواعيد القانونية المقرره.

- أي إكراميات أو أي مصروفات غير منظورة مدفوعة لأشخاص تقوم بتسهيل أعمال الشركة يتم سداد مبلغ الضريبة المستحقة عليها بنسبة 10% (20% سعر الضريبة الكامل× 50% مقابل تكاليف حكمية). حيث يعتمد تطبيق النظام على الإفصاح عن كافة معاملات الشركة السياحية مع غيرها من الشركات والمنشآت السياحية والفندقية عن طريق نظام الخصم تحت حساب الضريبة، فضلا عن إرسال كشوف بتلك التعاملات إلى مصلحة الضرائب بشكل إجمالي وتفصيلي حسب طلب المصلحة وفقـا لنص المادة 96 من القانون 91 لعام 2005.

كما أن نظام الإضافة (الذي استبعد من القانون) والذي ستقوم به الجهات الحكومية التي تقدم خدماتها إلى الشركات السياحية يتيح الكشف والإفصاح عن معاملات الشركة معها.

ويحقق ذلك التطوير مدخلا مستحدثـًا يقوم على الرقابة الذاتية ، ولا شك فإن تعميم ذلك النظام المقترح على كافة أنشطة شركات السياحة الأخرى (تذاكر، نقل، حج وعمرة.. الخ) سوف يحقق عديد من المزايا والفوائد التي لعل أبرزها ما يلي:-

A- المحاسبة الفعلية على صافي أرباح شركات السياحة على أساس قوائم مالية معدة وفقـًا لمعايير محاسبية متعارف عليها.

B- تحقيق نظام رقابة ذاتية يقوم على اساس الشفافية والإفصاح عن جميع المعاملات الأمر الذي من شأنه يمكن من حصر المجتمع الضريبي بدقة وعدالة.

C_ ضمان وجود تدفقات نقدية مستمرة ودائمة إلى خزانة الدولة نتيجة تعميم وشمول نظام الخصم والإضافة، بالإضافة إلى التخفيف عن الممولين في سواء الضرائب المستحقة عليهم تدريجيًا واتمام التسوية في نهاية العام.

D- التأكيد على اليه الثقة بين الممول (الشركة السياحية) ومصلحة الضرائب بشكل حقيقي عن طريق اعتماد كافة الإيرادات والمصروفات الفعلية ، وان يكون هناك توازن بين الحقوق والواجبات ، طالما هناك شفافية ونظام سليم للمساءلة المحاسبية.

## توصيات ومقترحات عامة

" فأما الزبد فيذهب جفاء وأما ماينفع الناس فيمكث في الأرض "

(صدق الله العظيم)

لقد ركز المؤلف على دراسة فلسفة قانون الضريبة على الدخل رقم 91 لسنة 2005 ولائحته التنفيذية ليس فقط بهدف واستعراض النصوص التشريعية وشرحها وتحليلها وتقييمها ، وانما لتقديم رؤية متعمقه متكاملة تهدف إلى توفير آليات مستحدثه من واقع الفكر والممارسة مما تثمر عن تطوير وتحسين واضافه قيمة إلى فلسفة المحاسبة عن الضريبة على الدخل .

ولعل ابرز ما أنتهي إليه ذلك المؤلف التوصيات التالية :-

**أولاً :** حتميه تعديل القانون رقم 91 لسنة 2005 ربما في المقام الأول بسبب عدم تضمينه عديد من المعالجات التي تكفلت بها اللائحة التنفيذية مخالفة بذلك الدستور وبصفة خاصة كافة تلك الامور التي وصفت بانها تزايدا في اللائحة ، أو تلك الخاصة بالتناقضات وعدم العدالة .

**ثانياً :** إلغاء الضريبة على دخل الأشخاص الطبيعيين ، من جهه لسبب أن القانون 91 لسنة 2005 ذاته قد أنهي على تلك الضريبة تقريباً عن طريق معاملة الضريبه على شركات التضامن والتوصيه البسيطة معامله الضريبة على الاشخاص الاعتبارية بدلاً مما ماهو متبع في التشريعات السابقة ، لذلك فإن المؤلف يقترح تطبيق الزكاه على دخل الاشخاص الطبيعيين بدلاً من النظام القائم في القانون .

**ثالثاً** : تصميم نظام محاسبة ضريبي مبسط للحرف والمهن والمنشآت الصغيرة يتلائم مع طبيعة تلك الانشطة والحرف ويقوم على نظام التحصيل والخصم و الاضافة تحت حساب الضريبة على النحو التالي :-

- تقوم المحليات بتحصيل مبالغ تحت حساب الضريبة سنوياً عند تجديد التراخيص السنوية لأصحاب الحرف .
- تقوم النقابات بتحصيل مبالغ تحت حساب الضريبة سنوياً عند تجديد التراخيص السنوية لأصحاب المهن .
- تقوم الجهات المختصة بتحصيل مبالغ تحت حساب الضريبة سنوياً عند تجديد التراخيص السنوية لأصحاب المنشآت الصغيرة .

**رابعاً** : إعادة النظر في فلسفة الإعفاءات الضريبية ، حيث ليس من المعقول تصور منح إعفاء زمني مطلق للمنشآت التعليمية التي تحصل على مبالغ طائلة (تصل إلى 50000 جنيه من الطالب) وتحقق أرباح خرافية ، وتحرم أنشطة التصدير من أي حوافز ضريبية ، وكذلك المشروعات التي تقام في سيناء والمناطق العمرانية الجديدة .

**خامساً** : شمول نظام الخصم والتحصيل تحت حساب الضريبه لكافه الايرادات والتكاليف والمصروفات الخاصة بأنشطة الممولين ، مع توحيد النسبه إلى 1% بدلاً من التباين القائم فى القانون ( من 1/2 % إلى 5% على الأنشطه دون وجود مغزى أو أي أساس علمى واضح ).

**سادساً** : إلغاء كافة المبالغ والمعدلات الحكميه التى تضمنها القانون عند المحاسبه عن الضريبه على دخل الممولين لأفتقارها لأى أساس علمى موضوعى ، فضلاً عما تسببه من وجود فجوه بين الربح الحقيقى للممولين والربح الضريبى غير الفعلي الذى يتم محاسبتهم أجباريا عنه.

**سابعاً** : يجب أعتماد القانون عند تحديد وقياس الدخل الخاضع للضريبه على معايير المحاسبه المتعارف عليها ( المعايير الدوليه أو المصريه ) بالكامل بحيث يتم منع ما تضمنه القانون 91 لسنه 2005 من تعارض وتضارب وافتقاد ولاسيما ما جاء بالمعالجه الخاصه بتقيم الاصول الثابته واهلاكاتها والعقود طويله الاجل وما إلى ذلك .

**ثامناً** : قصر المسئوليه القانونيه للمحاسبين القانونيين علـى مـدى إلتـزامهم بمعايير المراجعة المتعارف عليها (معايير المراجعه الدوليه أو المصريه)، وهذا هو النظام المعمول به عالمياً بدلاً مما تضمنته النماذج أرقـام (27) إقـرارات ، (28) إقرارات من مسئوليات تعسفيه ، والتى اثارت ثورة هؤلاء المحاسبين حتى الإن ، لمخالفه قانون الضرائب 91 لسنة 2005 لكافه الأعراف المتبعه عالمياً ، ومما يحدثه من أثار سلبيه فى أثاره عدم الثقه بين الممـولين وبمـمثليهم هـؤلاء المحاسبين والإداره الضريبية الممثله للدوله [1] .

**تاسعاً** : تغليظ العقوبات الخاصه بالتهرب الضريبى عـن طريـق فـرض عقوبات السجن وليس الغرامات على الممولين أو المشاركين لهم بعـد أن يـتم أصدار ميثاق حقوق وواجبات الممولين والإدارة الضريبية .

**عاشراً** : إحداث توازن حقيقى في الحقوق والواجبات على الممولين وفى ذات الوقت على الأداره الضريبيه ، حيث أن القانون 91 لـسنه2005 لـم يتـضمن مسئوليات وواجبات حقيقية على القائمين بالإداره الضريبية ، ولاسيما على تلـك

---

[1] يوحى ذلك ضمنياً عدم احترام القانون 91 لسنة 2005 لمهنة المحاسبة والمراجعة ، وما يؤكـد ذلـك عـدم اشتراط القانون بضرورة ارفاق القوائم المالية المعتمدة من المراجع الخارجى وتقريره المـستقل عنهـا ضـمن المستندات المرفقة للإقرار الضريبي

الممارسات الخاطئه للعاملين بتلك الإداره فى ظل اتاحه سلطات رهيبه فى ايديهم فى تقرير الدخل الخاضع للضريبه.

**حادي عشر** : إنشاء وتشكيل لجان داخلية أولجـان طعـن يتـوافر لهـا الاستقلالية عن الإدارة الضريبية بحيث تمنحهم الصلاحية في حسم أي منازعات على أن تتبع المجلس الأعلى للضرائب المقررة في ذلك القانون.

**ثاني عشر** : إنشاء وتشكيل محاكم قضائية تخـتص بـالنظر فقـط فـي المنازعات الضريبية بسرعة، مع ضمان أن يتضمن تشكيلها أعضاء لديهم خبرة في الأمور المحاسبية والضريبية القانونية.

**ثالث عشر**: إطلاق حق ترحيل الخسائر للأمام دون التقيد بحـد زمنـي مقرّر (خمسه سنوات في القانون 91 لسنة 2005) ، حتى لا يكون سداد الضريبة على الدخل من رأس مال الشركة، فالمنطق وواقع الأمر يشير حتمًا ويؤكد على على عدم توزيع أرباح أو سداد ضريبة إلا بعد أن يتم اسـتنفاذ كافـة الخـسائر المرحلة المحققة في اعوام سابقة .

**رابع عشر**: ضرورة تضمين القانون آليات مبتكرة مـستحدثة لمواجهـة التهرب الضريبي في عديد من الأنشطة التي عجز القانون 91 لسنة 2005 فـي توفير وسائل للتعامل معها ، ولعل أبرز تلك الأنشطة تقسيم الأراضي وبنائها أو التصرفات في العقارات بالبيع وما إلى ذلك من تلك الأنشطة الكثيرة ، ولعل ذلك المؤلف قد تناول آليات مبتكرة للتعامل مع التهرب الـضريبي فـي مثـل تلـك الأنشطة.

**خامس عشر**:تخصيص وزارة جديدة تعني فقط بشئون الـضرائب فـي مصر ، بحيث يقوم وزيرها برئاسة المجلس الأعلى للضرائب.

# فهرس


| | رقم الصفحة |
|---|---|
| **الجزء الاول** | |
| **اطار نظام الضريبة على الدخل** | |
| 1/1 مفهوم الضريبة وقواعد فرضها وتصنيفاتها . | 2 |
| 1/1/1 مفهوم الضريبة | 11-2 |
| 2/1/1 قواعد فرض الضريبة | 13-11 |
| 3/1/1 انواع وتصنيفات الضرائب | 17-14 |
| 2/1 تطور قانون الضريبة على الدخل . | 39-18 |
| 3/1 متطلبات التقرير عن الضريبة على الدخل . | |
| 1/3/1 طبيعة المحاسبة الضريبية | 43-40 |
| 2/3/1 دور ومسئولية الممول والادارة الضريبية والمحاسب القانونى | 53-44 |
| 3/3/1 مراحل عملية المحاسبة عن الضريبة على الدخل | 62-53 |
| 4/3/1 اسس تحديد الدخل الخاضع للضريبة | 65-62 |
| 5/3/1 التقرير عن الضرائب المؤجلة فى القوائم المالية | 69-65 |
| 4/1 مواد اصدار القانون وقرار اللائحه التنفيذية . | 70 |
| 1/4/1 اعمال مواد القانون واللائحه | 72-71 |
| 2/4/1 الغاء القانون السابق وتحديد موقف لجان الطعن والاعفاءات ذات الصلة | 75-72 |
| 3/4/1 موقف الاعفاءات المقررة قبل العمل بالقانون | 77-75 |
| 4/4/1 قواعد واحكام العفو الضريبى | 80-77 |
| 5/4/1 قواعد انقضاء الخصومة المنظورة امام المحاكم | 82-80 |
| 6/4/1 قواعد انهاء المنازعات المقيدة او المنظورة امام المحاكم | 91-82 |
| 7/4/1 احكام انتقالية لخصم العوائد المدينة التى حصلت عليها الاشخاص الاعتبارية | 95-91 |
| 8/4/1 مواعيد سريان القانون واللائحة | 98-95 |
| 5/1 اطار مكونات قانون الضريبة على الدخل ولائحته التنفيذية . | 106-98 |
| 6/1 الاحكام العامة لقانون الضريبة على الدخل ولائحته التنفيذية . | 107 |

| | |
|---|---|
| 1/6/1 المصطلحات والتعاريف الضريبية | 112-108 |
| 2/6/1 الشخص الطبيعى والاعتبارى المقيم فى مصر | 115-112 |
| 3/6/1 صور الدخل المحققة فى مصر | 119-116 |
| 4/6/1 المنشأة الدائمة والغير دائمة | 123-119 |
| 5/6/1 الفترة الضريبية | 128-123 |
| 7/1 تطبيقات محاسبية لاطار نظام الضريبة على الدخل . | 135-129 |
| **الجزء الثانى** | |
| **الضريبة على دخل الاشخاص الطبيعين** | |
| 1/2 نطاق سريان الضريبة وسعرها . | 137-136 |
| 2/1/2 مصادر دخل الأشخاص الطبيعيين | 144-138 |
| 2/1/2 أسعار الضريبة على دخل الأشخاص الطبيعين | 146-144 |
| 2/1/2 تطبيقات محاسبية على نطاق وسعر الضريبة | 160-147 |
| 2/2 المرتبات وما في حكمها . | 161 |
| 1/2/2 المرتبات وما في حكمها الخاضعة للضريبة | 169-162 |
| 2/2/2 حساب الإيرادات الداخلة في وعاء الضريبة | 184-170 |
| 3/2/2 حساب الضريبة عند حدوث تغيير في المرتبات المدفوعة لغير المقيمين أو المقيمين من غير جهات عملهم الأصلية | 192-185 |
| 4/2/2 الإيرادات غير الخاضعة والمعفاة من الضريبة | 199-193 |
| 5/2/2 التزامات الممول والملتزمين بدفع الإيرادات الخاضعة للضريبة | 207-200 |
| 6/2/2 قواعد حساب الضريبة على المرتبات وما في حكمها | 223-207 |
| 7/2/2 تطبيقات محاسبية عن الضريبة على المرتبات وما في حكمها | 268-223 |
| 3/2 النشاط التجارى والصناعى . | 269 |
| 1/3/2 تحديد الأرباح الخاضعة للضريبة | 273-270 |
| 2/3/2 قواعد وأسس لمحاسبة الضريبية على أرباح المنشآت الصغيرة | 275-273 |
| 3/3/2 الإيرادات الخاضعة للضريبة | 282-276 |
| 4/3/2 تحديد صافي الربح للعقود طويلة الآجل | 291-283 |
| 5/3/2 التكاليف والمصروفات واجبة الخصم | 303-292 |

| | |
|---|---|
| 6/3/2 التكاليف والمصروفات الغير واجبة الخصم | 306-303 |
| 7/3/2 أهلاكات أصول المنشأة | 314-307 |
| 8/3/2 الديون المعدومة | 317-315 |
| 9/3/2 ترحيل الخسائر | 320-317 |
| 10/3/2 الأشخاص المرتبطون | 324-321 |
| 11/3/2 الإعفاءات | 331-325 |
| 12/3/2 تطبيقات محاسبية للضريبة على النشاط التجاري والصناعي | 430-332 |
| 4/2 ايرادات المهن غير التجارية . | 431 |
| 1/2/4 الإيرادات الخاضعة للضريبة | 434-432 |
| 2/2/4 تحديد الإيرادت الداخلة في وعاء الضريبة | 447-435 |
| 3/2/4 الإعفاء من الضريبة | 452-447 |
| 4/2/4 التطبيق المحاسبي للضريبة على إيرادات المهن غير التجارية | 479-452 |
| 5/2 ايرادات الثروة العقارية . | 480 |
| 1/5/2 الايرادات الخاضعة للضريبة | 481 |
| 2/5/2 تحديد الإيرادات الداخلة وعاء الضريبة | 496-481 |
| 3/5/2 سريان ضريبة على إجمالي التصرف في العقارات المبنية | 504-497 |
| 4/5/2 الإعفاء من الضريبة | 505-504 |
| 5/5/2 أحكام متنوعة | 509-505 |
| 6/5/2 تطبيقات محاسبية للضريبة علي إيرادات الثروة العقارية | 530-510 |
| **الجزء الثالث** | |
| **الضريبة على ارباح الاشخاص الاعتبارية** | |
| 1/3 نطاق سريان الضريبة . | |
| 1/1/3 الاشخاص الاعتبارية الخاضعة للضريبة | 533-532 |
| 2/1/3 سعر الضريبة | 542-534 |
| 3/1/3 الاعفاءات الضريبية | 544-543 |
| 2/3 تحديد الدخل الخاضع للضريبة . | 551-545 |
| 1/2/3 تطبيق احكام النشاط التجارى والصناعى | 553-551 |

| | |
|---|---|
| 2/2/3 التكاليف التى لاتعد ولجبة الخصم | 564-553 |
| 3/2/3 الارباح الراسمالية غير الخاضعة للضريبة | 570-565 |
| 4/2/3 معاملة الضريبة الاجنبية المسددة والخسائر المحققة بالخارج | 574-570 |
| 5/2/3 ترحيل الخسائر | 578-575 |
| 3/3 تطبيقات محاسبية للضريبة على ارباح الاشخاص الاعتبارية . | 579 |
| 1/3/3 تحديد صافى الربح المحاسبى من واقع قائمة الدخل المعدة على اســاس معايير المحاسبة المصرية | 592-579 |
| 2/3/3 تحديد صافى الربح او الخسارة المعدل ووعاء الضريبة | 594-592 |
| 3/3/3 اعداد الاقرار الضريبى | 621-594 |
| 4/33 امثلة وتدريبات عملية | 645-622 |
| **الجزء الرابع** | |
| **الضرائب المستقطعة من المنبع والخصم والتحصيل** | |
| **والدفعات المقدمة تحت حساب الضريبة** | |
| 1/4 الضرائب المستقطعة من المنبع . | 647-646 |
| 1/1/4 العوائد والاتاوات ومقابل الخدمات ونشاط الرياضى او الفنان | 661-648 |
| 2/1/4 العمولة والسمسرة | 663-662 |
| 3/1/4 عوائد السندات | 667-663 |
| 4/1/4 تطبيقات محاسبية الضرائب المستقطعة من المنبع | 671-668 |
| 2/4 الخصم والتحصيل والدفعات المقدمة تحت حساب الضريبة . | 672 |
| 1/2/4 النشاط التجارى والصناعى | 702-673 |
| 2/2/4 المهن غير التجارية | 705-702 |
| 3/2/4 احكام عامة | 707-705 |
| 4/2/4 تطبيقات محاسبية للخصم والتحصيل والدفعات المقدمة | 714-708 |
| **الجزء الخامس** | |
| **التزامات المولين وغيرهم** | |
| 1/5 الاخطار وامساك الدفاتر . | 716-715 |

| | |
|---|---|
| 1/1/5 الاخطار بمزاولة النشاط | 720-717 |
| 2/1/5 الالتزام باستخراج بطاقة ضريبية | 728-721 |
| 3/1/5 التزام الجهات المختصة بترخيص طبع او نشر الكتب والمؤلف | 731-729 |
| 4/1/5 التزام الجهات المختصة بمنح ترخيص بناء او استغلال عقار | 739-732 |
| 5/1/5 الممولون الملتزمون بامساك الدفاتر والسجلات | 742-740 |
| 6/1/5 التوقف عن النشاط | 746-743 |
| 7/1/5 التزامات المتنازل والمتنازل اليه عن كل او بعض المنشأة | 750-747 |
| 8/1/5 التزامات الممول فى حالة التوقف عن المزاولة أو التنازل عن المنشأة أو المغادرة نهائياً | 752-750 |
| 2/5 الاقرارات الضريبية . | 753 |
| 1/2/5 الالتزام بتقديم الإقرار وحالات الإعفاء منه | 771-754 |
| 2/2/5 مواعيد تقديم الإقرار الضريبي وحقوق والتزامات الممول والمصلحة | 778-772 |
| 3/2/5 إلتزامات الجهات المختصة بتطبيق أحكام الخصم | 781-779 |
| 4/2/5 تقديم الممول إقرار ضريبي معدل | 783-782 |
| 5/2/5 لا يجوز للمصلحة عدم الإعتداد بالدفاتر المنتظمة للممول | 784 |
| 6/2/5 تطبيقات للمحاسبة على إعداد الإقرارات الضريبية | 795-785 |
| 3/5 ربط الضريبة . | 796 |
| 1/2/5 تطبيقات للمحاسبة على إعداد الإقرارات الضريبية | 801-797 |
| 2/3/5 قطع التقادم | 804-802 |
| 3/3/5 التواطؤ والصورية في التعامل بغرض التهرب الضريبي | 805 |
| 4/3/5 تصحيح الأخطاء المادية والحسابية | 806-805 |
| 4/5 الفحص والتحريات . | 807 |
| 1/4/5 فحص إقرارات الممولين | 811-808 |
| 2/4/5 التزام الممول بتوفير ما تطلبه المصلحة من البيانات وصور الدفاتر والمستندات | 817-812 |
| 3/4/5 اطلاع العاملين بالمصلحة على البيانات الخاصة بالممولين | 821-818 |
| 4/4/5 التزام المنشآت المعفاة والمقامة بنظام المناطق الحرة بتقديم دفاتر حساباتها | 823-822 |

| | |
|---|---|
| عند كل طلب من المصلحة | |
| 5/4/5 التزام موظفي المصلحة بمراعاة سرية المهنة | 824-823 |
| 5/5 ضمانات التحصيل . | 825 |
| 1/5/5 الضرائب بين ممتازواجبة الأداء ويتم تحصيل غير المسدد منها بموجب مطالبات واجبة التنفيذ | 831-826 |
| 2/5/5 حق المصلحة في توقيع الحجز التنفيذي على ما يكون مستحق من الضرائب | 834-832 |
| 3/5/5 تحصيل الضريبة دفعة واحدة أوعلى أقساط | 837-835 |
| 4/5/5 الحجز الإداري والتحفظي في تحصيل الضريبة وإجراءات البيع بالمزاد العلني | 841-838 |
| 5/5/5 التزام الشخص المختص بحجز مبالغ تحت حساب المصلحة بإعطاء الممول شهادة تفيد بيان حجزها وتوريدها | 842-841 |
| 6/5/5 مقابل التأخير ومعاملته كالضريبة | 845-842 |
| 7/5/5 أحقية الممول في استرداد كل أو بعض الضرائب والحالات التي تقع فيها المقاصة | 847-845 |
| 8/5/5 حالات اسقاط كل أو بعض الضرائب | 846-848 |
| 9/5/5 اصدار صكوك ضريبية | 849 |
| 6/5 إجراءات الطعن . | 850 |
| 1/6/5 إجراءات إعلان الممول | 853-851 |
| 2/6/5 الطعن على ربط الضريبة من المصلحة | 854 |
| 3/6/5 اعتراض الممول الخاضع للضريبة على المرتبات | 857-855 |
| 4/6/5 طعن الممول أمام اللجنة الداخلية وإجراءتها | 864-858 |
| 5/6/5 طعن الممول امام لجان الطعن وتشكيلها واختصاصها وجلساتها | 874-864 |
| 6/6/5 حق المصلحة والممول في الطعن في قرار لجنة الطعن | 875 |
| 7/6/5 تصحيح الربط النهائي امام لجنة إعادة النظر | 880-876 |
| 8/6/5 الدعاوى التي ترفع من الممول أو عليه يجوز أن تكون سرية امام المحكمة | 881-880 |
| 9/6/5 إصدار الوزير قواعد ومتطلبات عامة ملزمة للمصلحة | 881 |
| 10/6/5 طلب الممول بيان موقف معاملات لها آثار ضريبية مؤثرة | 883-882 |
| 11/6/5 تعيين المصلحة مندوبين لها لدى الجهات الحكومية وما في حكمها | 885-883 |

| | |
|---|---|
| 12/6/5 حالات وقوع عبء الإثبات على المصلحة | 887-885 |
| 13/6/5 حالات وقوع عبء الإثبات على الممول | 888-887 |
| 7/5 تطبيقات محاسبية على التزامات الممولين وغيرهم . | 894-889 |
| الجزء السادس<br>العقوبات واحكام ختامية | 895 |
| 1/6 عدم الاخلال بأى عقوبة اشد فى اى قانون آخر . | 896 |
| 2/6 العقوبات الخاصة بالمحاسبين . | 898-896 |
| 3/6 العقوبات الخاصة بالممولين . | 901-899 |
| 4/6 الشريك بالتضامن مع الممول فى جريمة التهرب الضريبى . | 901 |
| 5/6 العقوبات بالغرامات . | 905-902 |
| 6/6 رفع الدعوى الجنائية والتصالح . | 907-905 |
| 7/6 احكام ختامية . | |
| 1/7/6 النصوص القانونية | 914-908 |
| 2/7/6 المجلس الاعلى للضرائب | 918-915 |
| 3/7/6 ما يؤول للخزانه العامة من مبالغ سقط حق اصحابها فيها بالتقادم | 918 |
| 4/7/6 وضع نظم اثابة العاملين بالمصلحة | 919-918 |
| 5/7/6 تطبيقات المحاسبية الضريبية | 920-919 |
| 6/7/6 التعديلات الجوهرية التى ادخلها القانون على مواد العقوبات | 950-920 |
| 8/6 تطبيقات محاسبية على العقوبات فى قانون الضرائب . | 956-950 |
| الجزء السابع<br>رؤية المؤلف فى قانون الضريبة على الدخل<br>رقم 91 لسنة 2005 ولائحته التنفيذية | 1047-957 |

# فلسفة المحاسبة عن الضريبة على الدخل



رقم الايداع
2006 / 18096
الترقيم الدولى
977-17-3850-X



أ.د. أمين السيد احمد لطفى
36 ش شريف – القاهرة

